Supplemento ordinario alla "Gazzetta Ufficiale,, n. 116 del 20 maggio 1992 - Serie generale

Spedizione in abbonamento postale - Gruppo I (70%)

GAZZETTA UFFICIALE

DELLA REPUBBLICA ITALIANA

PARTE PRIMA **Roma - Mercoledì, 20 maggio 1992** SI PUBBLICA TUTTI I GIORNI NON FESTIVI

DIREZIONE E REDAZIONE PRESSO IL MINISTERO DI GRAZIA E GIUSTIZIA - UFFICIO PUBBLICAZIONE LEGGI E DECRETI - VIA ARENULA 70 - 00100 ROMA
AMMINISTRAZIONE PRESSO L'ISTITUTO POLIGRAFICO E ZECCA DELLO STATO - LIBRERIA DELLO STATO - PIAZZA G. VERDI 10 - 00100 ROMA - CENTRALINO 85081

N. 76

MINISTERO DELLE FINANZE

CIRCOLARE 28 aprile 1992, n. 9.

Legge 30 dicembre 1991, n. 413. Disposizioni tributarie in materia di rivalutazione di beni delle imposte.

CIRCOLARE 8 maggio 1992, n. 11.

Legge 30 dicembre 1991, n. 413. Titolo VI. Definizione agevolata delle situazioni e delle pendenze in materia di imposte sui redditi e sul valore aggiunto.

CIRCOLARE 9 maggio 1992, n. 12.

Definizione agevolata dei rapporti tributari pendenti in materia di imposte sui redditi e di imposta sul valore aggiunto. Legge 30 dicembre 1991, n. 413, e successive modificazioni e integrazioni. Istruzioni agli uffici.

SOMMARIO

MINISTERO DELLE FINANZE

CIRCOLARI

MINISTERO DELLE FINANZE

CIRCOLARE 28 aprile 1992, n. 9.

Legge 30 dicembre 1991, n. 413 - Disposizioni tributarie in materia di rivalutazione di beni delle imprese.

Agli ispettorati compartimentali delle imposte dirette

Agli uffici distrettuali delle imposte dirette

Ai centri di servizio delle imposte dirette

Al comando generale della Guardia di finanza

e, p.c:

Al Servizio centrale degli ispettori tributari

Alla Direzione generale degli affari generali e del personale - Servizio ispettivo

La legge 30 dicembre 1991, n. 413, pubblicata nel supplemento ordinario alla *Gazzetta Ufficiale* n. 305 del 31 dicembre 1991, reca, negli articoli da 24 a 27, disposizioni concernenti la rivalutazione obbligatoria dei fabbricati e delle aree fabbricabili delle imprese.

La disciplina contenuta in dette disposizioni, pur ricalcando quella di precedenti leggi di rivalutazione, se ne differenzia per alcune sue peculiarità.

È da rilevare, infatti, che le leggi di rivalutazione intervenute nel periodo compreso tra il 1952 ed il 1983 rispondevano all'esigenza di adeguare i valori dei beni iscritti in bilancio al mutato potere di acquisto della moneta in dipendenza di un persistente fenomeno inflattivo verificatosi in detto periodo e, pertanto, di rendere più rappresentative le poste del bilancio stesso.

La rivalutazione disciplinata dalle predette leggi era facoltativa e non comportava il pagamento di alcuna imposta, salvo l'acquisizione a tassazione del saldo di rivalutazione nell'esercizio in cui se ne verificavano i presupposti.

La legge 29 dicembre 1990, n. 408, ha, per la prima volta, regolamentato una rivalutazione non monetaria allo scopo di «coniugare da un lato opportunità di chiarezza e trasparenza di bilancio non disgiunte da effetti economici apprezzabili per le imprese e dall'altro imprescindibili necessità di rigore quali la presente situazione impone», prevedendo, tra l'altro, l'assoggettamento dei maggiori valori attribuiti ai beni rivalutati ad una imposta sostitutiva dell'IRPEF, dell'IRPEG e dell'ILOR.

La rivalutazione di cui alla citata legge 30 dicembre 1991, n. 413, pur perseguendo finalità analoghe a quelle della citata legge n. 408 del 1990, se ne discosta per il fatto di essere obbligatoria e di riguardare soltanto taluni beni immobili.

In ottemperanza a quanto previsto dall'art. 27, comma 2, della legge n. 413 in esame, è stato emanato, in data 13 febbraio 1992, il decreto ministeriale con il quale sono state stabilite le modalità di attuazione delle disposizioni contenute nei richiamati articoli da 24 a 27 della legge stessa.

Allo scopo di fornire ulteriori precisazioni e chiarimenti, ad integrazione di quelli già contenuti nel citato decreto, con la presente circolare vengono dettagliatamente esaminate le anzidette disposizioni di cui si riportano in allegato i testi, unitamente a quello del menzionato decreto ministeriale.

1 — *Ambito soggettivo di applicazione.*

Nel delimitare l'ambito soggettivo di applicazione delle norme concernenti la rivalutazione, la legge 30 dicembre 1991, n. 413, negli articoli 24, comma 1, e 26, comma 7, riproduce sostanzialmente l'elencazione di cui agli articoli 1 e 5 della legge 29 dicembre 1990, n. 408, alla quale risale l'ultima regolamentazione della specifica materia.

I soggetti titolari di reddito d'impresa, che sono i soli interessati alle particolari disposizioni sulla rivalutazione, vanno pertanto individuati come segue:

a) i soggetti di cui all'art. 87, comma 1, lettera *a)*, del testo unico delle imposte sui redditi approvato con decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917, e cioè società per azioni, società in accomandita per azioni, società a responsabilità limitata, società cooperative e società di mutua assicurazione, che siano residenti nel territorio dello Stato (art. 24, comma 1, della legge);

b) i soggetti di cui all'art. 87, comma 1, lettera *b)*, del citato T.U.I.R., cioè gli enti commerciali pubblici e privati residenti nel territorio dello Stato (art. 24, comma 1, della legge);

c) i soggetti di cui all'art. 87, comma 1, lettera *c)*, del citato T.U.I.R. e cioè gli enti non commerciali pubblici e privati residenti nel territorio dello Stato (art. 26, comma 7, della legge);

d) le persone fisiche residenti nel territorio dello Stato che svolgono attività produttiva di reddito d'impresa secondo quanto previsto dall'art. 51 del T.U.I.R. (art. 26, comma 7, della legge);

e) le società in nome collettivo e in accomandita semplice e quelle ad esse equiparate di cui all'art. 5 del T.U.I.R. residenti nel territorio dello Stato (art. 26, comma 7, della legge);

f) le persone fisiche non residenti e le società e gli enti di ogni tipo di cui dall'art. 87, comma 1, lettera *d)*, del T.U.I.R., che esercitano attività commerciali nel territorio dello Stato mediante stabili organizzazioni (art. 26, comma 7, della legge).

Con riguardo alle imprese ammesse a fruire di regimi semplificati di contabilità, si precisa che sono obbligati alla rivalutazione anche le imprese il cui reddito si determinava, fino al 31 dicembre 1991, con i criteri di cui all'art. 80 del T.U.I.R., soppresso dall'art. 4, comma 4, della legge n. 413 del 1991.

Sono altresì obbligati alla rivalutazione le imprese in liquidazione e quelle ammesse al concordato preventivo.

In caso di concordato preventivo con cessione di tutti i beni, di cui all'art. 160, comma 2, n. 2), della legge fallimentare (R.D. 16.3.42, n. 267), l'obbligo della rivalutazione sussiste soltanto se, alla data di chiusura dell'esercizio con riferimento al quale la rivalutazione deve essere effettuata, non è stata presentata al tribunale la domanda per l'ammissione alla procedura di concordato preventivo.

Ai sensi dell'art. 1, comma 3, del decreto ministeriale di attuazione delle disposizioni in commento, non sono obbligati ad effettuare la rivalutazione le imprese che, alla data di chiusura dell'esercizio con riferimento al quale la rivalutazione deve essere eseguita, sono state dichiarate fallite o sottoposte a liquidazione coatta amministrativa.

2 — *Ambito oggettivo.*

Ai fini della rivalutazione gli immobili dell'impresa debbono essere classificati in tre categorie. Le prime due riguardano i fabbricati, mentre la terza concerne le aree fabbricabili.

Come si è accennato in precedenza, la rivalutazione imposta dalla legge n. 413 non riguarda tutti i beni immobili, ma, relativamente alle aree, soltanto quelle qualificate come fabbricabili dai piani regolatori e, per le costruzioni, come risulta dall'art. 2, comma 3, del decreto di attuazione, quelle classificabili in catasto nelle categorie A, B e C, nonchè, per quelle classificabili nelle categorie D ed E, le costruzioni indicate come tali nelle vigenti tabelle dei coefficienti di ammortamento sotto le voci:

A) edifici;

B) fabbricati destinati all'industria;

C) fabbricati destinati alla grande distribuzione;

D) costruzioni leggere (escluse quelle non aventi il requisito della stabilità).

Al contrario le costruzioni classificabili nelle altre voci delle predette tabelle non rilevano in quanto, anche se costituiscono beni immobili, si considerano come impianti che unitamente ai macchinari, restano esclusi dalla rivalutazione, ancorché infissi al suolo, ai sensi dell'art. 2, comma 3, del decreto di attuazione.

Tuttavia, qualora come nell'ipotesi di impianti di distribuzione di carburanti, oltre agli impianti veri e propri e alle pertinenze strettamente necessarie per la loro funzionalità, si rinvengono edifici suscettibili di autonoma utilizzazione immobiliare come, ad esempio, bar, negozi, officine, ecc., tali edifici dovranno formare oggetto di autonoma rivalutazione.

Per quanto concerne i fabbricati, non basta stabilire le loro caratteristiche ai fini degli ammortamenti, ma occorre altresì fare riferimento alle loro caratteristiche catastali, anche perché il calcolo della rivalutazione varia a seconda che il fabbricato sia classificato nelle categorie A, B e C ovvero nelle categorie D ed E. Ai fini della classificazione dei beni occorre fare riferimento alle risultanze dei certificati catastali a meno che l'immobile non risulti ancora accatastato: in tal caso la rivalutazione deve essere effettuata in base alle effettive caratteristiche dell'immobile stesso.

Per i fabbricati non ancora accatastati, assimilabili a quelli che sono già stati accatastati nelle categorie A, B o C, il metodo di rivalutazione da adottare è quello basato sulla rendita catastale (art. 25, comma 1, lettera *a)* e va assunta come rendita catastale quella attribuita agli immobili similari.

Se, invece, il fabbricato non accatastato presenta le caratteristiche di un fabbricato a destinazione speciale o particolare, la rivalutazione dovrà essere eseguita con riferimento ai costi storici e applicando i coefficienti di cui alla lettera *b)* del comma 1 dell'art. 25.

Qualora un immobile risulti già accatastato, le risultanze catastali vanno disattese solo se il possessore ha sottoposto l'immobile stesso a variazioni o adattamenti tali da mutarne la classificazione catastale: in tal caso la rivalutazione deve tener conto delle nuove caratteristiche catastali dell'immobile anche se il nuovo accatastamento non risulti ancora avvenuto; e ciò non solo quando il possessore abbia già presentato la domanda per il nuovo accatastamento, ma anche quando detta domanda sia stata omessa.

Per quanto concerne le aree, qualora esse non risultino accatastate unitamente ad un fabbricato (o comunque ammortizzabili come pertinenza di un fabbricato in base alle vigenti tabelle), occorre verificare se sussista il requisito della edificabilità.

Tale requisito è da ritenersi senz'altro mancante qualora si sia in presenza di un terreno agricolo accatastato come tale nel catasto rustico; negli altri casi l'edificabilità deve escludersi quando l'area non è prevista dal relativo piano regolatore fra le aree fabbricabili.

Non possono comunque ritenersi edificabili le aree sottoposte a vincoli giuridici, di natura pubblica o privata, che escludono in via permanente la possibilità di costruire sull'area edifici classificabili in catasto nelle categorie A, B, C, D ed E.

Al contrario è da ritenersi che l'edificabilità non è esclusa da vincoli temporanei, anche se questi ultimi dovranno essere tenuti presenti per la determinazione del valore di mercato dell'area stessa.

Naturalmente, come avviene per tutti gli altri requisiti richiesti dalla legge n. 413 (salvi i casi eccezionali esplicitamente previsti), il requisito della edificabilità va verificato alla data di chiusura dell'esercizio con riferimento al quale la rivalutazione deve essere eseguita e, pertanto, l'area va rivalutata anche se tale requisito non sussisteva alla data di chiusura dell'esercizio precedente.

Nel caso di costruzione iniziata nel corso del 1991 su un'area già posseduta alla data di chiusura dell'esercizio chiuso nel 1990, l'area non forma di per sé oggetto di rivalutazione come area edificabile; la rivalutazione, invece, dovrà essere operata sul fabbricato e, in particolare, con i criteri previsti per le unità immobiliari classificate in catasto nelle categorie A, B e C qualora rientri in una di dette categorie e risulti ultimato entro il 31 dicembre 1991, ovvero con i criteri previsti per le unità immobiliari classificabili nelle categorie D ed E, qualora il fabbricato stesso sia classificabile in una di dette categorie. Questi ultimi criteri si applicano altresì qualora il fabbricato sia in corso di costruzione alla data di chiusura dell'esercizio con riferimento al quale la rivalutazione deve essere eseguita quale che sia la configurazione che esso assumerà dopo il suo completamento (e cioè anche se il fabbricato dovrà essere classificato nelle categorie A, B o C). In tal caso, il costo complessivo figurante nel bilancio relativo all'esercizio precedente quello con riferimento al quale la rivalutazione deve essere effettuata va unitariamente rivalutato con il coefficiente 1,05 previsto per l'anno 1990.

Sempre in merito al problema dell'esatta individuazione delle aree fabbricabili occorre precisare che nel caso di costituzione di un diritto di superficie non ancora utilizzato, la rivalutazione deve essere operata in linea di principio, sia dal proprietario del suolo che dal titolare del diritto di superfice.

Come risulta dal quarto comma dell'art. 2 del D.M. 13 febbraio 1992, la costituzione dei diritti reali parziali non esime di per sé dalla rivalutazione né il nudo proprietario né il titolare del diritto reale parziale: al contrario, se la costituzione di un diritto reale parziale determina l'iscrivibilità di un bene non solo nel bilancio del dante causa, ma anche in quello dell'avente causa, entrambi i soggetti debbono procedere alla rivalutazione se il bene è classificabile fra i «terreni» o fra i «fabbricati», e più in particolare se il diritto sul «terreno» comporta il diritto di edificazione.

Naturalmente le caratteristiche del diritto di superfice (ad esempio la durata, l'ampiezza, l'esclusività, ecc.) influiranno sul valore del diritto stesso e, per converso, sul valore della nuda proprietà, e di ciò si terrà conto ai fini del limite quantitativo che la rivalutazione incontra nel valore di mercato.

Nel caso che il diritto di superfice insista su un fabbricato, resta fermo l'obbligo per entrambi i soggetti di procedere alla rivalutazione, ma il sistema di calcolo non sarà il medesimo in quanto l'avente causa rivaluterà il diritto di superficie come «area fabbricabile», mentre il dante causa procederà alla rivalutazione del fabbricato.

Il proprietario di un fabbricato adotterà il sistema di rivalutazione proprio dei fabbricati anche quando questi ultimi sono suscettibili di sopraelevazione ma non formano oggetto di diritti di superfice concessi a terzi. La facoltà di sopraelevazione che resta nell'ambito del più generale diritto di proprietà e che non si è resa autonoma attraverso la costituzione di un separato diritto concesso a terzi, influenza il valore del fabbricato ma non può essere considerata come una «area fabbricabile» suscettibile di autonoma rivalutazione.

Con riferimento alle aree fabbricabili, si rileva che ai sensi dell'art. 25, comma 1, lettera *b)*, l'obbligo della rivalutazione opera limitatamente a quelle individuate come tali negli strumenti urbanistici. Al riguardo è sufficiente che detta individuazione risulti da un piano regolatore generale e quindi non occorre un piano regolatore particolareggiato.

Non sono rivalutabili i fabbricati e le aree fabbricabili posseduti da società, enti o imprese individuali che hanno per oggetto esclusivo o principale le costruzioni edilizie e che sono stati acquistati o realizzati dalla società, dall'ente o dall'impresa che li possiede, fermo restando che devono essere rivalutati quelli che alla data di chiusura dell'esercizio chiuso nell'anno 1990 si considerano beni strumentali per l'esercizio dell'impresa nonché quelli che alla medesima data non costituiscono beni alla cui produzione o al cui scambio è diretta l'attività dell'impresa, giusta il disposto dell'art. 24, comma 3, della legge e dell'art. 3, comma 1, del relativo decreto di attuazione.

A tal fine, occorre far riferimento alle risultanze delle scritture contabili relative al predetto anno 1990.

Si precisa, in conformità a quanto già affermato in altre analoghe occasioni, che l'oggetto esclusivo o principale dell'attività dell'impresa è desumibile dall'atto costitutivo, dallo statuto o dalla legge istitutiva dell'ente e che a tal fine non assumono rilievo le attività che possono essere svolte in via sussidiaria o meramente strumentale per il conseguimento delle finalità primarie.

In mancanza dell'atto costitutivo o dello statuto e, comunque, per le imprese individuali, l'oggetto principale o esclusivo va determinato in base alle risultanze dei registri delle camere di commercio e dell'attività effettivamente esercitata.

In coerenza con quanto precisato nella circolare n. 9 del 10 aprile 1991, relativamente alle imprese individuali, i beni strumentali per natura di cui all'art. 40, comma 2, secondo periodo, del T.U.I.R., si considerano relativi all'impresa e quindi rivalutabili, qualora siano stati indicati nell'inventario di cui all'art. 2217 del codice civile relativo all'esercizio 1990 o, per le imprese minori, nel registro dei beni ammortizzabili.

Si ribadisce che, con riguardo alle società di fatto, devono essere rivalutati anche gli immobili innanzi specificati, iscritti nel pubblico registro a nome dei soci, sempre che siano utilizzati esclusivamente come strumentali per l'esercizio dell'impresa, stante che, a norma dell'art. 77 del T.U.I.R., detti beni si considerano relativi all'impresa ove ricorra la predetta condizione.

Sempre con riferimento alle imprese individuali devono altresì essere rivalutati gli immobili strumentali per destinazione indipendentemente dalla circostanza che per essi l'imprenditore si avvalga della facoltà di esclusione dal patrimonio dell'impresa a norma dell'art. 58, comma 2, della legge n. 413 del 1991.

Inoltre, devono essere rivalutati i fabbricati e le aree fabbricabili posseduti in regime di comproprietà limitatamente alla quota appartenente ai soggetti titolari di redditi d'impresa.

Devono infine essere rivalutati i fabbricati costruiti sul suolo di terzi in dipendenza dell'acquisizione del diritto di superfice, da parte della impresa superficiaria, fermo restando in capo all'impresa concedente l'obbligo di rivalutare l'area su cui insiste il fabbricato, con i criteri di cui si è fatto cenno in precedenza.

Per quanto riguarda le imprese concessionarie, occorre precisare che, ferma restando l'impossibilità di rivalutare la concessione in quanto tale, non si può invece escludere in ogni caso la rivalutazione di singoli beni ancorchè gratuitamente devolvibili.

Il vincolo della devoluzione gratuita può formare oggetto di apprezzamento in sede di determinazione del valore di mercato, ma non può escludere di per sé la rivalutazione di quei cespiti che formino oggetto di autonomi diritti a favore del concessionario e di cui quest'ultimo possa effettivamente e liberamente disporre nel corso della concessione.

Nell'ipotesi di aziende date in affitto o in usufrutto l'obbligo della rivalutazione, relativamente agli immobili rientranti nell'ambito oggettivo di applicazione della legge, ricade sull'affittuario o sull'usufruttuario.

La rivalutazione non è obbligatoria per i beni di cui all'art. 24, comma 2, della legge e all'art. 4 del relativo decreto di attuazione. Tale regime esonerativo trova la sua giustificazione o nella natura dei soggetti cui appartengono i beni e/o nella destinazione di essi allo svolgimento delle attività espressamente considerate nelle suindicate disposizioni aventi rilevanza sociale o di pubblica utilità ovvero nella disciplina vincolistica di cui alla legge 1° giugno 1939, n. 1089, alla quale i beni stessi sono soggetti.

Al riguardo, va precisato che, relativamente ai beni per i quali l'esonero dall'obbligo della rivalutazione si ricollega esclusivamente al fatto oggettivo della loro destinazione allo svolgimento delle anzidette attività, l'esonero stesso compete limitatamente alle unità immobiliari destinate allo svolgimento delle attività medesime e indipendentemente dalla circostanza che tale svolgimento avvenga da parte di soggetti diversi dalle imprese cui appartengono i beni medesimi, in conformità a quanto precisato nell'art. 4, comma 2, del decreto di attuazione.

È appena il caso di osservare che le predette imprese hanno facoltà di eseguire la rivalutazione; nel qual caso si rendono applicabili le disposizioni in rassegna.

3 — *Condizioni.*

La rivalutazione è obbligatoria se ricorrono le seguenti condizioni:

a) che i beni siano stati acquisiti entro la data di chiusura dell'esercizio chiuso nell'anno 1990 e che risultino iscrivibili nel bilancio o rendiconto relativo a detto esercizio ovvero, per i soggetti ammessi a fruire di regimi semplificati di contabilità, nei registri previsti dagli articoli 16 e 18 del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600;

b) che i beni siano iscrivibili nel bilancio o rendiconto ovvero nei registri indicati nella precedente lettera *a)*, relativi all'esercizio con riferimento al quale deve essere eseguita la rivalutazione.

Con riguardo alla lettera sub *a)*, si osserva, in conformità a quanto affermato in altre analoghe occasioni, che i beni si considerano acquisiti al patrimonio dell'impresa alla data in cui si verifica l'effetto traslativo o costitutivo della proprietà o di altro diritto reale, mentre, per i beni prodotti dal soggetto, direttamente o da altri per suo conto, si ha riguardo alla data in cui sono iscrivibili in contabilità.

Per i beni provenienti da società fuse o incorporate si fa riferimento alla data in cui sono stati acquisiti dalle società stesse, giusta il disposto dell'art. 2, comma 2, del decreto di attuazione.

Analogo principio si applica nell'ipotesi di immobili acquisiti a seguito di conferimento effettuato da enti e società beneficiari delle operazioni di ristrutturazione di cui alla legge 30 luglio 1990, n. 218, nel senso che occorre aver riguardo alla data in cui detti immobili sono stati acquisiti dall'ente o società conferente.

Conformemente a quanto già rilevato con la richiamata circolare n. 9 del 10 aprile 1991, si osserva che la disposizione contenuta nell'art. 26, comma 8, con riguardo alle imprese minime, si applica limitatamente alla parte in cui si fa riferimento all'art. 18 del D.P.R. n. 600 del 1973, atteso che, ai sensi dello stesso articolo dette imprese non hanno l'obbligo, tra l'altro, di tenere il registro dei beni ammortizzabili in vigenza dell'art. 80 del T.U.I.R.

Con riferimento alla condizione di cui alla lettera sub *b)*, si ribadisce che non opera l'obbligo della rivalutazione per i beni che alla data di chiusura dell'esercizio con riferimento al quale deve essere eseguita la rivalutazione siano stati alienati o distrutti.

È da sottolineare che devono essere rivalutati tutti i beni sopra descritti anche se non siano stati indicati nelle scritture contabili sopra specificate, sempre che risultino acquisiti alla data di chiusura dell'esercizio chiuso nel 1990 e costituiscano beni relativi all'impresa.

È da evidenziare che l'eventuale diversa destinazione attribuita ai beni che alla data di chiusura dell'esercizio chiuso nel 1990 costituivano beni strumentali o comunque non rientranti tra quelli alla cui produzione o al cui scambio è diretta l'attività dell'impresa, non fa venir meno l'obbligo di sottoporli a rivalutazione.

4 *Calcolo della rivalutazione.*

Ai fini del calcolo della rivalutazione, l'art. 25 della legge prevede tre criteri distinti a seconda che si tratti di:

1 fabbricati classificabili nelle categorie A B e C;

2 fabbricati classificabili nelle categorie D ed E;

3 aree fabbricabili.

Nel caso sub 1) vanno assunti i valori che risultano applicando all'ammontare delle rendite catastali determinate dall'amministrazione del catasto e dei servizi tecnici erariali, a seguito della revisione generale disposta con il decreto del Ministro delle finanze del 20 gennaio 1990 e attuato con il D.M. 27 settembre 1991, un moltiplicatore pari a 100 per le unità immobiliari classificate nei gruppi catastali A, B e C, con esclusione delle categorie A/10 e C/1; pari a 50 per quelle classificabili nelle categorie A/10 e pari a 34 per quelle classificate nella categoria C/1.

Nel caso sub 2) si assume il valore che si ottiene moltiplicando il costo originariamente assunto in bilancio per il coefficiente relativo all'anno di acquisizione.

A tale proposito si precisa che, relativamente ai beni costruiti in economia o in appalto nel corso di più esercizi ma completati entro la data di chiusura dell'esercizio chiuso nell'anno 1990, deve essere applicato il coefficiente previsto per l'anno nel quale il bene è stato ultimato ed iscritto nel relativo bilancio.

L'importo che ne risulta va sommato a quello che si ottiene moltiplicando gli eventuali maggiori valori derivanti da rivalutazioni e da costi incrementativi per i coefficienti relativi agli anni in cui le rivalutazioni sono state effettuate ed i costi incrementativi sostenuti. A tal fine non si tiene conto delle rivalutazioni e dei costi incrementativi contabilizzati nell'esercizio con riferimento al quale la rivalutazione deve essere eseguita, in conformità a quanto disposto dall'art. 5, comma 4, del decreto di attuazione.

In coerenza con quanto chiarito con il successivo comma 6 di detto decreto, devono essere presi in considerazione sia le rivalutazioni previste da specifiche disposizioni di legge, con esclusione di quella di cui alla legge 29 dicembre 1990, n. 408, sia le rivalutazioni economiche che hanno concorso a formare il reddito nonché quelle effettuate in sede di fusione o dalle imprese di assicurazione ai sensi dell'art. 36 della legge 10 giugno 1978, n. 295.

Nel caso sub 3), va assunto il valore pari all'80 per cento del valore venale in comune commercio.

L'ammontare determinato per ciascun bene mediante l'applicazione dei criteri sopra indicati va diminuito del costo fiscalmente riconosciuto al netto delle quote di ammortamento già dedotte e dell'ammontare dell'eventuale rivalutazione effettuata ai sensi della legge n. 408 del 1990. A tale proposito si precisa che si comprendono tra le quote di ammortamento già dedotte anche quelle relative all'esercizio con riferimento al quale la rivalutazione deve essere eseguita, tranne la parte di esse derivante dai maggiori valori e dai costi incrementativi contabilizzati nell'esercizio stesso i quali, come già evidenziato, sono esclusi dal calcolo della rivalutazione relativamente ai fabbricati di cui alle categorie D ed E.

Agli effetti della determinazione del costo fiscalmente riconosciuto, vanno computati gli ammortamenti ordinari, anticipati ed accelerati, nonché quelli derivanti dalle plusvalenze reinvestite ai sensi dell'art. 54, comma 5, del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 597.

Nell'ipotesi di beni gratuitamente devolvibili di cui all'art.70 del citato D.P.R. n. 597 del 1973 e 69 del T.U.I.R., si tiene conto, ai predetti fini, delle quote relative all'ammortamento tecnico ovvero, qualora questo non sia stato effettuato, dalle corrispondenti quote di ammortamento finanziario.

Ai sensi del comma 9 dell'art. 5 del decreto di attuazione, l'ammontare complessivo da assumere ai fini della rivalutazione è costituito dalla somma delle differenze positive relative ai singoli beni rivalutati, diminuito di un miliardo di lire.

Per effetto dell adozione di tale metodologia non assumono rilevanza le differenze negative che si verificano nell'ipotesi in cui il valore iscritto in bilancio è superiore a quello che si ottiene mediante l'applicazione dei criteri di cui all'art. 25, commi 1 e 2 della legge e ciò in coerenza con la *ratio* della particolare disciplina in esame volta a far emergere i maggiori valori attribuibili ai beni oggetto della disciplina medesima.

Si rileva che, qualora l'ammontare delle differenze positive di cui all'art. 5, comma 9, del decreto di attuazione non sia superiore a lire un miliardo, resta preclusa la possibilità di effettuare la rivalutazione ai sensi della legge n. 413 del 1991 in commento e che, pertanto, l'eventuale rivalutazione eseguita soggiace alla disciplina prevista dall'art. 54 del T.U.I.R.

L'importo della rivalutazione deve essere almeno pari al 38 per cento dell'ammontare come sopra determinato e deve essere ripartito tra i beni che hanno concorso alla formazione dell'ammontare stesso, in proporzione alla differenza tra il valore attribuito a ciascun bene ai sensi del comma 1 dell'art. 25 della legge ed il costo del bene medesimo prima della rivalutazione di cui al comma 2 di detto articolo.

Ai sensi del combinato disposto dei commi 8 e 10 dell'art. 5 del decreto di attuazione, per costo del bene prima della rivalutazione si intende l'ultimo valore del bene fiscalmente riconosciuto al netto dei maggiori valori e dei costi incrementativi contabilizzati nell'esercizio in cui la rivalutazione viene eseguita, ma al lordo del maggior ammortamento da essi derivante.

A seguito del riparto proporzionale sopra descritto risulta determinato, per ogni singolo immobile da rivalutare, un importo (rivalutazione teorica) che va provvisoriamente sommato all'intero valore iscritto in bilancio (comprensivo dei costi incrementativi, di quelli attribuiti ai cespiti ricevuti a seguito di fusioni con disavanzo, ecc., anche se trattasi di eventi verificatisi nel corso del 1991, nonché di ogni rivalutazione).

La somma dei due valori sopra indicati (valore lordo provvisorio) va depurata degli ammortamenti iscritti nel passivo del bilancio, comprensivi di quelli stanziati per l'esercizio 1991, tenendo presente che per gli ammortamenti non è prevista alcuna rivalutazione. La differenza così ottenuta (valore netto provvisorio) va posta a raffronto con il valore effettivamente attribuibile al cespite sulla base delle quotazioni esistenti sul mercato immobiliare alla data di chiusura dell'esercizio con riferimento al quale la rivalutazione deve essere effettuata.

Se il valore di mercato risulta pari o superiore alla predetta differenza, la rivalutazione teorica deve trovare effettiva iscrizione in bilancio, determinandosi così l'evidenziazione nel bilancio stesso della plusvalenza che il terzo comma dell'art. 25 assume come base imponibile dell'imposta sostitutiva.

In caso contrario la rivalutazione teorica può trovare effettiva iscrizione in bilancio soltanto nella misura in cui il nuovo valore netto definitivo di bilancio (valore rivalutato iscritto nell'attivo al netto degli ammortamenti) risulti contenuto nei limiti del valore di mercato. L'eccedenza che non può trovare collocazione nel valore di bilancio del singolo cespite non concorre a formare la base imponibile dell'imposta sostitutiva.

Per il caso particolare in cui i beni rivalutabili ai sensi della legge in commento abbiano già formato oggetto di rivalutazione ai sensi della legge 29 dicembre 1990, n. 408, il valore teorico di rivalutazione deve essere diminuito del maggior valore ad essi attribuito per effetto dell'applicazione della suddetta legge n. 408, ciò perché occorre evitare che la rivalutazione eseguita ai sensi di quest'ultima legge venga assoggettata al pagamento dell'imposta sostitutiva in aggiunta a quella corrisposta ai sensi della legge medesima. Resta fermo però che il valore così determinato deve essere sommato all'intero valore iscritto nell'attivo del bilancio (comprensivo della rivalutazione *ex lege* n. 408/90) per l'effettuazione di tutti i calcoli residui.

Secondo quanto è dato desumere dall'art. 25, comma 2, della legge e come chiarito dall'art. 5, comma 12, del decreto di attuazione, la rivalutazione può essere effettuata anche per la parte che eccede il 38 per cento dell'ammontare complessivo determinato con i criteri di cui ai suindicati articoli e fino a concorrenza dell'ammontare medesimo. In tal caso si applicano le stesse disposizioni concernenti la rivalutazione obbligatoria nell'anzidetto limite del 38 per cento.

È altresì in facoltà dei soggetti destinatari delle disposizioni in commento effettuare la rivalutazione dei beni, fino a concorrenza dei valori di mercato, secondo i criteri ordinari di cui all'art. 54, comma 1, lettera *c)* del T.U.I.R., subordinatamente alla condizione che quella eseguita ai sensi della legge n. 413 in esame sia stata utilizzata per l'intero ammontare complessivo sopra indicato.

È appena il caso di osservare che qualora i soggetti interessati intendano avvalersi della disposizione di cui al citato art. 54, la condizione dell'utilizzo suddetto opera relativamente alla quota dell'ammontare complessivo imputabile ai beni per i quali si intende esercitare detta facoltà.

Con l'ultimo periodo del menzionato art. 5, comma 12, del decreto di attuazione, si è stabilito che gli enti e le società beneficiarie delle operazioni di ristrutturazione di cui alla legge 30 luglio 1990, n. 218, possono pur sempre eseguire la rivalutazione ai sensi della legge n. 413 del 1991. In tal caso eventuali rivalutazioni ai sensi dell'art. 54 del T.U.I.R. ovvero ai sensi della legge n. 408 del 1990 possono essere effettuate a condizione che sia stata utilizzata per intero la rivalutazione di cui alla predetta legge n. 413.

Qualora la rivalutazione effettuata *ex lege* n. 413 del 1991 coesista con quella eseguita ai sensi della legge n. 408 del 1990, è necessario che alla dichiarazione dei redditi sia allegato un prospetto recante una distinta analisi delle due rivalutazioni nonché l'indicazione separata, qualora sia stato iscritto un unico saldo in bilancio, della quota di tale saldo relativa alla rivalutazione *ex lege* n. 413 e della quota relativa alla rivalutazione *ex lege* n. 408. In tal caso dovranno essere eseguiti versamenti separati dell'imposta sostitutiva.

Ai sensi dell'art. 5, comma 13, del decreto di attuazione, con riguardo ai soggetti di cui trattasi, la quota dell'ammontare complessivo della rivalutazione attribuibile a ciascun bene va imputata, fino a

concorrenza del valore di mercato, in aumento del valore di bilancio relativo al bene stesso, comprensivo di quello attribuito in sede di conferimento effettuato ai sensi della legge n. 218 del 1990, ancorché fiscalmente non riconosciuto, con la conseguenza che l'obbligo della rivalutazione non opera agli effetti fiscali in relazione alla differenza tra il valore di bilancio e quello fiscalmente riconosciuto.

Tale previsione è diretta ad evitare che mediante una rivalutazione, avente esclusiva rilevanza fiscale, restino vanificati i benefici fiscali di cui all'art. 7 della richiamata legge n. 218.

Ovviamente, nei confronti degli anzidetti enti e società creditizie, resta impregiudicata la facoltà specificamente prevista dall'art. 28 della legge n. 413 di eseguire la rivalutazione ai sensi della legge n. 408 del 1990, sempre che, con riguardo agli immobili sopra specificati, ivi compresi quelli acquisiti nell'esercizio chiuso nell'anno 1990, sia rispettata la condizione di cui allo stesso art. 28, comma 3, della legge n. 413. Conseguentemente, detti soggetti restano esonerati dall'obbligo di eseguire la rivalutazione ai sensi di quest'ultima legge.

Qualora le società e gli enti suindicati si avvalgano dell'anzidetta facoltà, l'imposta sostitutiva va versata con le modalità di cui alla legge 29 dicembre 1990, n. 408, e non può essere compensata con eventuali crediti di imposta; in caso di rateizzazione sono dovuti gli interessi.

Ai sensi dell'art. 6 del decreto di attuazione, la rivalutazione delle unità immobiliari classificate nelle categorie D ed E, acquisite in dipendenza di contratti di locazione finanziaria, va eseguita assumendo il valore che si ottiene moltiplicando il costo iscritto originariamente nel bilancio dell'impresa concedente ed i maggiori valori derivanti da rivalutazioni e da costi incrementativi, anche se iscritti in bilancio dall'impresa utilizzatrice, per i coefficienti relativi all'anno in cui il valore o il maggior valore è stato iscritto nel bilancio stesso. Analogamente a quanto affermato con riferimento alle unità immobiliari non acquisite in dipendenza di contratti di leasing, non si tiene conto della eventuale rivalutazione eseguita ai sensi della legge n. 408 del 1990 né dei beni, dei costi incrementativi e delle rivalutazioni contabilizzati nell'esercizio con riferimento al quale la rivalutazione deve essere eseguita.

Tale criterio, pur nella diversità del meccanismo applicativo è sostanzialmente conforme a quello adottato con riferimento alla legge di rivalutazione monetaria n. 72 del 1983 ed ha lo scopo di assimilare, ai fini di cui trattasi, i beni acquistati in dipendenza di contratto di locazione finanziaria a quelli acquisiti in modo ordinario.

Relativamente alle unità immobiliari possedute dalle imprese concedenti, si applicano gli stessi criteri previsti per la generalità dei soggetti obbligati alla rivalutazione.

Ovviamente, per quanto concerne il valore di mercato che costituisce il limite massimo della rivalutazione, occorre tener presente che il diritto di riscatto riconosciuto al locatario costituisce uno di quei limiti aventi natura privatistica che vanno apprezzati caso per caso, unitamente a tutte le altre caratteristiche dei singoli contratti, per individuare in concreto il limite massimo della rivalutazione.

5 — *Imposta sostitutiva.*

Ai sensi dell'art. 25, comma 3, della legge è dovuta un'imposta sostitutiva dell'imposta sul reddito delle persone fisiche, dell'imposta sul reddito delle persone giuridiche e dell'imposta locale sui redditi, nella misura del 16 per cento dei maggiori valori attribuiti ai beni iscritti in bilancio. Conseguentemente detta imposta non è dovuta per la parte dei suddetti maggiori valori non iscritta in bilancio, vuoi in dipendenza del fatto che i soggetti interessati non si sono avvalsi della facoltà di utilizzare la parte eccedente il 38 per cento dell'ammontare della rivalutazione, vuoi per effetto del superamento del valore di mercato posto quale limite entro cui può essere ripartito proporzionalmente tra ciascun bene il predetto ammontare.

Ai sensi del successivo comma 6 del citato art. 25, l'imposta di cui trattasi deve essere versata entro il termine di presentazione della dichiarazione dei redditi relativa al periodo d'imposta nel cui bilancio, rendiconto o prospetto la rivalutazione è eseguita.

Tuttavia, gli interessati possono avvalersi della facoltà, barrando l'apposita casella inserita nei modelli di dichiarazione dei redditi da utilizzare per la rivalutazione, di versare detta imposta in tre rate nella misura del 34 per cento la prima e la seconda e del 32 per cento la terza, scadenti rispettivamente entro il suindicato termine, nel quarto mese e nell'undicesimo mese successivi al predetto termine. In tal caso non sono dovuti gli interessi di cui all'art. 9 del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 602.

L'imposta sostitutiva di cui trattasi va computata in diminuzione del saldo attivo di rivalutazione ed è indeducibile, giusta il disposto dell'art. 25, comma 6, della legge.

Ai sensi del secondo periodo del citato comma 6 dell'art. 25, i contribuenti che abbiano diritto al rimborso di crediti d'imposta risultanti dalle dichiarazioni relative a periodi di imposta precedenti o da quella riguardante il periodo d'imposta nel cui bilancio, rendiconto o prospetto la rivalutazione è stata eseguita, devono utilizzare gli importi da versare, fino al 25 per cento del loro ammontare, a titolo di compensazione di detti rimborsi, a partire da quello meno recente.

A tale proposito si evidenzia che la suindicata aliquota del 25 per cento va commisurata all'intero ammontare dell'imposta sostitutiva dovuta e che la parte di essa non compensata va versata in unica soluzione ovvero, a richiesta, in tre rate con le modalità e nei termini innanzi indicati.

Si precisa che l'utilizzo dell'imposta sostitutiva non può riguardare crediti chiesti a rimborso nei modi ordinari o a compensazione dell'imposta dovuta per il periodo di imposta successivo, né quelli per i quali sia stata inoltrata apposita istanza ai sensi dell'art. 1 del decreto-legge 26 marzo 1992, n. 244 e pertanto deve riguardare esclusivamente i crediti emergenti dalle dichiarazioni per i quali è stato chiesto il rimborso.

Si osserva, inoltre, che non possono formare oggetto di compensazione gli interessi relativi ai predetti crediti, fermo restando che essi saranno riconosciuti con la procedura di rimborso ordinaria.

6 — *Effetti fiscali.*

Il maggior valore attribuito ai beni rivalutati costituisce parte integrante del costo di acquisizione dei beni stessi e si considera fiscalmente riconosciuto ai fini dell'imposta sui redditi, ai sensi dell'art. 25, comma 7, della legge e dell'art. 8, comma 1, del relativo decreto di attuazione. Conseguentemente i predetti nuovi valori costituiscono la nuova base di applicazione dei coefficienti tabellari per la determinazione delle quote annue di ammortamento fiscalmente deducibili e, sempre con riferimento agli immobili strumentali, della deduzione nel limite del 5 per cento delle spese di manutenzione, riparazione, ammodernamento e trasformazione di cui all'art. 67, comma 7, del T.U.I.R., sempre che dal bilancio non risultino imputate ad incremento del costo dei beni, nonché ai fini del computo delle plusvalenze e delle minusvalenze che si potranno realizzare nelle ipotesi previste negli articoli 54 e 66 del T.U.I.R.

Ai sensi del citato comma 7, l'ammortamento dei beni rivalutati, compreso l'ammortamento finanziario dei beni gratuitamente devolvibili, può essere commisurato al nuovo valore ad essi attribuiti fino ad esaurimento dello stesso a decorrere dall'esercizio successivo a quello nel cui bilancio, rendiconto o prospetto la rivalutazione è stata eseguita.

Con la stessa decorrenza suindicata, le spese di manutenzione, riparazione, ammodernamento e trasformazione di cui all'art. 67, comma 7, del T.U.I.R., ricorrendo la condizione ivi prevista, possono essere commisurate, nel limite del 5 per cento, ai nuovi valori attribuiti ai beni rivalutati.

Con riguardo ai beni gratuitamente devolvibili, si osserva, in conformità a quanto disposto con l'art. 8, comma 2, del decreto di attuazione, che la maggiore quota di ammortamento finanziario non dedotta nell'esercizio con riferimento al quale è stata eseguita la rivalutazione, va computata in aumento di quelle deducibili a partire dall'esercizio successivo in misura pari al relativo ammontare diviso per il numero dei residui anni di durata della concessione.

Ai sensi della disposizione contenuta nell'ultimo periodo dell'art. 25, comma 7, della legge, le quote di ammortamento e le spese di manutenzione, riparazione, ammodernamento e trasformazione di cui al richiamato art. 67, comma 7, del T.U.I.R., relativi ai fabbricati rivalutati a norma della legge n. 408 del 1990, possono essere commisurati ai nuovi valori iscritti in bilancio, rendiconto o prospetto per effetto della legge stessa a decorrere dall'esercizio successivo a quello con riferimento al quale la rivalutazione è stata eseguita.

Analogamente, con riferimento agli enti e società beneficiarie delle operazioni di ristrutturazione di cui alla legge n. 218 del 1990, che possono eseguire la rivalutazione a norma della legge n. 408 del 1990, nel bilancio o rendiconto relativo all'esercizio successivo a quello indicato nell'art. 2 della stessa legge, qualora si avvalgano delle disposizioni ivi previste in luogo di quelle di cui alla legge n. 413, le quote di ammortamento e le spese di manutenzione, riparazione, trasformazione e ammodernamento relative ai fabbricati rivalutati, possono essere commisurati ai nuovi valori iscritti in bilancio per i predetti beni a partire dall'esercizio successivo a quello con riferimento al quale la rivalutazione è stata eseguita.

Il comma 8 dell'art. 25 della legge in commento, riproduce la corrispondente disposizione di cui all'art. 3, comma 4, della legge n. 408 del 1990, disponendo che nel caso di cessione a titolo oneroso, di assegnazione ai soci o di destinazione a finalità estranee all'esercizio dell'impresa ovvero, di destinazione al consumo personale o familiare dell'imprenditore dei beni rivalutati in data anteriore a quella di inizio del terzo esercizio successivo a quello con riferimento al quale è stata eseguita la rivalutazione, si ha riguardo, ai fini della determinazione della plusvalenza o della minusvalenza, al costo dei beni prima della rivalutazione.

In tal caso al soggetto che ha eseguito la rivalutazione è riconosciuto un credito di imposta ai fini dell'IRPEF o dell'IRPEG pari all'ammontare dell'imposta sostitutiva pagata nei precedenti esercizi con riferimento ai beni che hanno formato oggetto delle operazioni suindicate. Detto ammontare va portato in aumento del saldo attivo risultante dalla rivalutazione nella stessa misura, corrispondente al maggior valore attribuito ai beni oggetto delle operazioni medesime.

Non compete il credito di imposta nell'ipotesi in cui i beni rivalutati siano stati esclusi dal patrimonio dell'impresa per effetto dell'opzione esercitata ai sensi dell'art. 58 della legge 30 dicembre 1991, n. 413, atteso che, in tal caso non si procede alla tassazione delle plusvalenze secondo i criteri ordinari, ma si applica un'imposta sostitutiva dell'IRPEF, dell'ILOR e dell'IVA commisurata al valore determinato con i criteri di cui all'art. 52, comma 4, del testo unico delle disposizioni concernenti l'imposta di registro, approvato con decreto del Presidente della Repubblica 26 aprile 1986, n. 131.

È appena il caso di rilevare peraltro che nel periodo di imposta in cui si verifichi una delle ipotesi di cui al citato comma 8 dell'art. 25, occorre procedere al recupero della

quota di ammortamento corrispondente al maggior valore attribuito ai beni rivalutati che hanno formato oggetto delle ipotesi medesime a titolo di sopravvenienza attiva.

Non rientrano tra le ipotesi suindicate l'eliminazione del processo produttivo dei beni non ancora completamente ammortizzati, il riscatto dei beni concessi in locazione finanziaria, la devoluzione gratuita dei beni al concedente, la distruzione, il danneggiamento o la perdita dei beni rivalutati.

Non configura altresì alcuna delle ipotesi innanzi indicate il conferimento effettuato da parte di enti o società destinatari delle operazioni di ristrutturazione di cui alla legge n. 218 del 1990, atteso che ai sensi dell'art. 7, comma 2, della stessa legge, agli effetti dell'imposta sui redditi, i conferimenti ivi considerati non costituiscono realizzo di plusvalenze, comprese quelle relative alle rimanenze e al valore di avviamento.

Nel caso in cui gli enti e le società conferitari di cui alla menzionata legge n. 218 cedano a titolo oneroso, assegnino ai soci o destinino a finalità estranee all'esercizio dell'impresa prima del termine indicato all'art. 25, comma 8, i beni rivalutati, acquisiti a seguito del conferimento, la differenza tra il valore risultante per effetto della rivalutazione e trasferito in sede di conferimento dei beni che hanno formato oggetto di tali ipotesi ed il costo fiscalmente riconosciuto prima della rivalutazione concorre a formare il reddito imponibile delle società o enti conferenti che hanno operato la rivalutazione, nei cui confronti si applica la disposizione di cui al comma 8 dell'art. 25 della legge in commento salvo quanto sarà precisato più avanti. Il soggetto conferitario, ai sensi del successivo comma 12, è tenuto ad effettuare, nel termine di 30 giorni dalla data in cui si sono verificate le ipotesi indicate nel precedente comma 11 ed innanzi specificate, apposita comunicazione al soggetto conferente, allegandone copia alla propria dichiarazione dei redditi.

La mancata osservanza di tale adempimento comporta l'applicazione della pena pecuniaria da 2 a 10 milioni di lire.

Per connessione di materia si ritiene opportuno ricordare in questa sede che, con riferimento alla rivalutazione eseguita ai sensi della legge n. 408 del 1990, l'art. 72 della legge n. 413 del 1991 ha stabilito che le disposizioni previste dai commi 8 e 9 dell'art. 3 della citata legge n. 408 non si applicano nel caso in cui per effetto del conferimento dei beni rivalutati venga ricostituito nel patrimonio netto della società conferitaria, anche ai soli fini fiscali, il saldo attivo di rivalutazione per un ammontare corrispondente al maggior valore attribuito ai beni conferiti. Ricorrendo tale condizione le conseguenze che si ricollegano al verificarsi delle ipotesi di cui al comma 4 dello stesso art. 3 della legge n. 408 del 1990, ricadono sulla società conferitaria.

Ai sensi del comma 9 dell'art. 25 della legge n. 413, dalla data in cui si verificano le ipotesi sopra specificate, il saldo attivo di rivalutazione fino a concorrenza del corrispondente maggior valore attribuito ai beni che hanno formato oggetto delle ipotesi medesime, non è soggetto alla disciplina di cui ai commi 1, 2 e 3 della stessa legge nel senso che può essere liberamente distribuito senza essere assoggettato ad imposizione.

7 — *Saldo attivo di rivalutazione.*

Analogamente a quanto previsto dalle precedenti leggi di rivalutazione monetaria, l'art. 26 della legge in argomento stabilisce quanto segue:

a) il saldo attivo risultante dalla rivalutazione eseguita ai sensi della legge di cui trattasi, deve essere imputato a capitale o accantonato in una speciale riserva designata con riferimento alla legge medesima, con esclusione di ogni diversa utilizzazione;

b) la riserva, ove non venga imputata a capitale, può essere ridotta soltanto con l'osservanza delle disposizioni dei commi secondo e terzo dell'art. 2445 del codice civile; qualora essa sia utilizzata a copertura di perdite, non si può far luogo a distribuzione di utili fino a quando non venga reintegrata o ridotta in misura corrispondente con deliberazione dell'assemblea straordinaria, senza l'osservanza delle disposizioni dei commi secondo e terzo dell'art. 2445 del codice civile;

c) il saldo attivo, qualora venga attribuito ai soci o ai partecipanti mediante riduzione della riserva di cui al punto sub *b)*, ovvero mediante riduzione del capitale sociale o del fondo di dotazione o patrimoniale, aumentato della imposta sostitutiva corrispondente all'ammontare distribuito, concorre a formare il reddito della società o dell'ente e il reddito imponibile dei soci o dei partecipanti. In quest'ultimo caso si considera che le riduzioni del capitale deliberate dopo l'imputazione a capitale delle riserve di rivalutazione, comprese quelle già iscritte in bilancio a norma di precedenti leggi di rivalutazione monetaria, abbiano anzitutto per oggetto, fino al corrispondente ammontare, la parte del capitale formata con l'imputazione di tali riserve.

Analogamente a quanto precisato con l'art. 8, comma 4, del decreto di attuazione della legge 29 dicembre 1990, n. 408, dette riduzioni vanno imputate proporzionalmente alle riserve di rivalutazione iscritte ai sensi dell'art. 26, comma 1, della legge in commento ed a quelle iscritte in bilancio a norma di precedenti leggi di rivalutazione.

Ai sensi del comma 5 dell'art. 26 nell'esercizio in cui si verificano le ipotesi indicate alla lettera sub *c)* al soggetto che ha eseguito la rivalutazione è attribuito un credito di imposta, ai fini dell'imposta sul reddito delle persone fisiche o dell'imposta sul reddito delle persone giuridiche, pari all'ammontare dell'imposta sostitutiva pagata nei precedenti esercizi.

Dalle richiamate disposizioni si evince che l'apposita riserva, nella quale e stato accantonato il saldo in questione, si colloca fra quelle in sospensione di imposta, ancorchè i maggiori valori attribuiti ai beni rivalutati siano stati assoggettati all'imposta sostitutiva dell'IRPEF, dell'IRPEG, e dell'ILOR.

Pertanto, qualora per effetto della cessione dei beni o della distribuzione del saldo si determini l'applicazione della imposta ordinaria, tale evento, come chiarito nel paragrafo 3 della circolare n. 8, prot. 9/058 del 16 marzo 1984, considerato ininfluente ai fini della maggiorazione di conguaglio e rimane quindi estraneo ai suoi meccanismi. Conseguentemente in caso di distribuzione del saldo non si fa luogo a maggiorazione di conguaglio e, in ogni caso, l'ammontare imponibile deve essere escluso dal calcolo della franchigia.

Analogamente a quanto affermato nella circolare n. 23 del 18 maggio 1983 e nella circolare n. 9 del 10 aprile 1991, con riferimento alle precedenti leggi di rivalutazione, si conferma che il divieto di distribuzione mira esclusivamente alla finalità civilistica di impedire la diminuzione del patrimonio sociale. Pertanto, il saldo attivo utilizzato per la copertura di perdite civilistiche non configura componente positivo del reddito di esercizio e, pertanto, le eventuali perdite fiscali possono essere portate in diminuzione del reddito complessivo imponibile ai sensi degli artt. 8 e 102 del T.U.I.R. riguardante, rispettivamente, le persone fisiche e gli enti non commerciali e le società di capitali e gli enti commerciali.

Ai sensi dell'art. 26, comma 6, della legge, qualora le ipotesi di cui al precedente comma 3 dello stesso art. 26, innanzi illustrate, si verifichino in data anteriore a quella di inizio del terzo esercizio successivo a quello nel cui bilancio la rivalutazione è stata eseguita, i maggiori valori attribuiti ai beni, dalla stessa data e fino a concorrenza degli importi attribuiti ai soci o ai partecipanti, si considerano riconosciuti anche ai fini della determinazione delle plusvalenze o minusvalenze realizzate in relazione ai beni indicati dal contribuente.

Tale previsione è derogatoria delle disposizioni contenute nel comma 8 dell'art. 25 della legge riguardante il computo delle plusvalenze o delle minusvalenze realizzate riferibili ai beni rivalutati.

La disposizione di cui all'art. 26, comma 6, sopra illustrata, si applica anche nei confronti delle società ed enti conferitari di cui alla legge n. 218 del 1990 nel caso in cui le società o gli enti conferenti di cui alla legge medesima abbiano eseguito la rivalutazione ed abbiano proceduto, nel periodo in cui rimangono sospesi gli effetti della rivalutazione stessa, alla distribuzione della riserva nella quale era stato accantonato il saldo di rivalutazione.

Per effetto della disposizione di cui all'art. 26, comma 7 della legge, secondo cui la disciplina contenuta nell'art. 4 della stessa legge si applica, tra gli altri, anche alle imprese individuali, alle società commerciali di cui all'art. 5 del T.U.I.R., agli enti non commerciali residenti, alle persone fisiche e agli enti non commerciali non residenti che esercitano attività commerciale nello Stato mediante stabili organizzazioni, l'eventuale utilizzazione del saldo attivo di rivalutazione, salvo quelle per le coperture di perdite, comporta la cessazione del regime di sospensione di imposta del saldo stesso per la parte utilizzata ed il suo concorso alla formazione del reddito di impresa.

8 — *Controlli degli Uffici.*

L'imposta sostitutiva afferente ai maggiori valori attribuiti ai beni deve essere riscossa mediante versamento diretto nei termini e modalità precisate al precedente paragrafo n. 5. A tal fine, con decreto del Ministro delle finanze del 5 febbraio 1992 si sono confermati i numeri di codice istituiti con D.M. 21/2/1991 e precisamente il 4120 e il 2120.

A tale proposito, si precisa che il versamento va eseguito utilizzando la distinta Mod. 8, Modulario F., Riscossione, n. 8 o il bollettino di conto corrente postale, Mod. 11, Modulario F., Riscossione, n. 11.

Il periodo di riferimento da riportare sul modello di versamento è l'anno per il quale si versa l'imposta, nella forma AA. AA.. Se l'esercizio sociale coincide con l'anno solare, le due ultime cifre dell'anno cui si riferisce il versamento vanno ripetute due volte: nel caso di esercizio sociale a cavallo di due anni solari, vanno riportate le ultime due cifre dei due anni cui si riferisce il versamento.

L'imposta sostitutiva in questione dovuta dalle persone fisiche e società di persone può essere versata anche mediante delega alle aziende di credito, utilizzando il modello approvato con D.M. 9 maggio 1991, pubblicato sulla *Gazzetta Ufficiale* del 13 maggio 1991: il codice da riportare è il 13.

Ai fini del controllo circa la corretta applicazione delle disposizioni concernenti le modalità di rivalutazione ed il pagamento dell'imposta sostitutiva dovuta, si applicano le norme contenute nel D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600, in materia di accertamento, nonchè quelle di cui agli articoli 9 e 92 del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 602, relative agli interessi e alla sovrattassa per mancato o ritardato versamento della predetta imposta sostitutiva.

Le Intendenze di Finanza e gli Ispettorati Compartimentali delle Imposte Dirette accuseranno ricevuta della presente circolare alla Direzione Generale delle Imposte Dirette; gli Uffici Distrettuali delle Imposte Dirette e i Centri di Servizio alle rispettive Intendenze di Finanza.

Il Ministro: FORMICA

92A2369

CIRCOLARE 8 maggio 1992, n. 11.

Legge 30 dicembre 1991, n. 413. Titolo VI. Definizione agevolata delle situazioni e delle pendenze in materia di imposte sui redditi e sul valore aggiunto.

Alle intendenze di finanza

Agli ispettorati compartimentali delle imposte dirette.

Agli ispettorati compartimentali delle tasse e delle imposte indirette sugli affari.

Agli uffici distrettuali delle imposte dirette.

Ai centri di servizio imposte dirette di Roma, Milano, Bari, Pescara, Venezia, Bologna, Genova.

Agli uffici I.V.A.

Al Comando generale della Guardia di finanza.

e, p. c.

Alla Presidenza del Consiglio dei Ministri.

Ai Ministeri.

Alla Ragioneria generale dello Stato.

Alle ragionerie centrali dei Ministeri.

Alla Direzione generale degli affari generali e del personale - Servizio ispettivo.

Al Servizio centrale degli ispettori tributari.

Con le istruzioni per la compilazione delle dichiarazioni integrative approvate con i decreti ministeriali del 29 gennaio 1992 sono stati illustrati l'ambito di applicazione della normativa indicata in oggetto e le modalità di compilazione e presentazione delle suddette dichiarazioni.

Allo scopo di chiarire alcune questioni che sono state rappresentate in ordine all'applicazione della predetta normativa e tenendo conto delle modifiche legislative intervenute dopo la pubblicazione dei suindicati decreti, si forniscono ulteriori chiarimenti ai fini delle imposte sul reddito nonchè una illustrazione del quadro complessivo della definizione agevolata ai fini dell'imposta sul valore aggiunto risultante a seguito delle predette modifiche.

PARTE I

IMPOSTE SUI REDDITI

1. *Periodi d'imposta oggetto di dichiarazione integrativa.*

Nei confronti degli imprenditori in regime di contabilità semplificata e degli esercenti arti e professioni che per i periodi d'imposta dal 1983 al 1988 non si sono avvalsi della riapertura dei termini prevista dall'articolo 14 del decreto-legge n. 69 del 1989, convertito, con modificazioni, nella legge n. 154 del medesimo anno, i termini per l'accertamento ai fini delle imposte sui redditi, relativi agli anni 1983 e 1984, sono stati prorogati di tre anni.

Gli Uffici delle imposte possono, pertanto, rettificare l'annualità 1983 e l'annualità 1984 (ovvero le annualità 1982 e 1983 in caso di presentazione di dichiarazione nulla o di omissione delle dichiarazioni) rispettivamente fino al 31 dicembre 1992 e fino al 31 dicembre 1993.

Ne consegue che i contribuenti interessati a sanare la propria posizione in relazione a tali annualità, possono, presentare dichiarazioni integrative anche per gli anni 1983 e 1984.

Va, peraltro, tenuto presente che i detti periodi di imposta in base al disposto dell'articolo 38, comma 2, della legge 30 dicembre 1991, n. 413 possono anche non essere compresi tra quelli non accertati per i quali deve essere obbligatoriamente richiesta la definizione automatica delle imposte. Qualora il contribuente intenda, invece, fruire del condono anche per tali periodi dovrà adottare modalità di integrazione compatibili con quelle richieste per gli altri periodi d'imposta.

Analoghe disposizioni si applicano anche nei confronti dei soggetti residenti nei comuni della Sicilia Orientale colpiti dagli eventi sismici del dicembre 1990 i quali possono fruire del condono anche per gli anni 1983 (in caso di omessa presentazione della relativa dichiarazione dei redditi) e 1984, per i quali sono stati prorogati i termini per l'accertamento ai sensi dell'art. 4, comma 2, del decreto-legge 3 maggio 1991, n. 142, convertito, con modificazioni, dalla legge 3 luglio 1991, n. 195.

Si ricorda, che i soggetti che si sono avvalsi del differimento dei termini di presentazione della dichiarazione previsto dall'articolo 14 del citato decreto-legge n. 69 del 1989, esponendo un ammontare di reddito inferiore a quello risultante dall'applicazione degli appositi coefficienti previsti dalla legge medesima, sono interessati alla presentazione della dichiarazione integrativa anche per i periodi di imposta compresi nelle predette dichiarazioni per i quali i termini per l'accertamento scadono il 31 dicembre 1994.

Si ricorda che vanno obbligatoriamente compresi nella dichiarazione integrativa con richiesta di definizione automatica anche i periodi di imposta per i quali:

i contribuenti si siano avvalsi del differimento dei termini previsto dall'art. 14 del D.L. n. 69 del 1989 convertito, con modificazioni, dalla legge n. 154 del medesimo anno, semprechè nelle dichiarazioni prodotte ai sensi dell'art. 15 del medesimo D.L. n. 69 del 1989, abbiano dichiarato imponibili inferiori a quelli determinati, per il corrispondente anno, in base ai coefficienti stabiliti con il D.P.C.M. 28 luglio 1989, pubblicato nella *Gazzetta Ufficiale* n. 177 del 31 luglio 1989;

gli enti soggetti alle disposizioni in materia di contabilità pubblica possono avvalersi del differimento dei termini previsto dall'art. 9 del D.L. n. 70 del 1988 convertito, con modificazioni, nella legge n. 154 del medesimo anno.

Per effetto del differimento dei termini di presentazione della dichiarazione per tali annualità risultano infatti ancora pendenti, alla data del 31 dicembre 1991, i termini per l'accertamento previsti dall'art. 43 del D.P.R. n. 600 del 1973.

2. *Contenuto delle dichiarazioni integrative.*

Nell'articolo 33, comma 1, viene specificato che le dichiarazioni integrative non costituiscono titolo per il rimborso di ritenute, acconti d'imposta, crediti d'imposta precedentemente non dichiarati né per il riconoscimento di esenzioni o agevolazioni non richieste in precedenza, ovvero di detrazioni d'imposta diverse o maggiori di quelle originariamente dichiarate né per l'esercizio di opzioni. Viene precisato, altresì, che le dichiarazioni integrative non esplicano alcun effetto ai fini del calcolo della maggiorazione di conguaglio.

Alla luce di tale disposizione, è quindi possibile detrarre dall'ammontare dell'imposta dovuta in base alla dichiarazione integrativa, ritenute e acconti d'imposta precedentemente non dichiarati, salva l'irrilevanza di eventuali crediti emergenti dallo scomputo dei detti importi.

È di regola parimenti detraibile dall'imposta dovuta in base alla dichiarazione integrativa (salvo che questa non sia presentata ai sensi dell'art. 38) l'ammontare delle imposte versate dal contribuente sulla base delle dichiarazioni originarie presentate oltre il mese ovvero nei casi in cui siano state presentate le dichiarazioni integrative di cui all'articolo 33, comma 1, secondo periodo, della legge n. 413 del 1991.

Non è, invece, possibile detrarre dall'imposta dovuta in base alla dichiarazione integrativa le detrazioni di imposta di cui agli articoli 15, 16 e 16-bis del D.P.R. n. 597 del 1973 ed agli articoli 12 e 13 del testo unico delle imposte sui redditi, non evidenziate nella dichiarazione originaria o nel modello 101 ovvero maggiori di quelle originariamente dichiarate.

Resta comunque scomputabile la quota delle predette detrazioni che, seppur evidenziata nella dichiarazione originaria, non è stata scomputata per incapienza dell'imposta lorda afferente ai redditi cui le detrazioni stesse si riferiscono, qualora lo scomputo stesso si renda possibile per effetto degli importi integrativamente dichiarati.

Va evidenziato, peraltro, che nell'art. 38, comma 2, in deroga alle disposizioni precedentemente illustrate, è stato precisato che, in caso di integrazione con definizione automatica relativa ai periodi non accertati, le detrazioni di imposta, le ritenute e i crediti di imposta non possono comunque essere riconosciuti in misura superiore a quella risultante dalla dichiarazione originaria.

Si fa presente che i contribuenti residenti nelle zone della regione Lombardia colpite dalle alluvioni dei mesi di luglio ed agosto 1987 che hanno presentato le istanze previste dall'articolo 11, comma 2, della legge 2 maggio 1990, n. 102, devono fare riferimento alle risultanze delle dichiarazioni originarie così come risultano integrate dalle istanze medesime.

3. *Versamenti.*

Qualora in un periodo d'imposta le somme iscritte a ruolo a titolo provvisorio e versate risultino superiori a quelle dovute in base alla dichiarazione integrativa, l'eccedenza formerà oggetto di rimborso da parte dell'Ufficio delle imposte che ha effettuato l'accertamento in sede di controllo delle dichiarazioni integrative. Pertanto, detta eccedenza non potrà essere compensata con le somme dovute per effetto della dichiarazione integrativa relativamente ad altri periodi d'imposta.

Sempre in materia di versamenti si ricorda che il contribuente può rinunciare alla facoltà di versare le somme dovute in base alla dichiarazione integrativa in tre rate di uguale importo e può, quindi, versare le stesse in unica soluzione.

4. *Sospensione dei termini per ricorrere e di impugnativa.*

Va ricordato che nel periodo 1° gennaio - 1° giugno 1992 è prevista, inoltre, indipendentemente dalla presentazione delle dichiarazioni integrative, la sospensione dei termini per ricorrere o per impugnare. Ne consegue che i periodi di imposta per i quali sono stati notificati avvisi di accertamento successivamente al 1° novembre 1991 possono formare oggetto di dichiarazione integrativa anche se alla data del 1° gennaio 1992 non risulta ancora prodotto alcun ricorso. Analogamente devono ritenersi pendenti anche i rapporti tributari relativi ad anni in contestazione per i quali, successivamente alla predetta data del 1° novembre 1991, sono state notificate decisioni di organi giurisdizionali non impugnate nel termine di 60 giorni dalla notifica.

Ovviamente, successivamente al 1° giugno 1992, sarà cura del contribuente che non intende aderire all'accertamento o alla decisione provvedere alla presentazione dei ricorsi e delle impugnative nel rispetto dei termini di decadenza, al fine di evitare che i provvedimenti notificati si rendano definitivi.

In presenza di valida dichiarazione integrativa, la presentazione dei ricorsi e delle impugnative non è tuttavia necessaria nelle seguenti ipotesi che comportano estinzione della controversia:

1) dichiarazione con richiesta di definizione automatica ai sensi dell'articolo 34;

2) dichiarazione integrativa semplice ai sensi dell'articolo 36, nella quale sia indicato l'intero imponibile risultante dall'accertamento parziale di cui all'art. 41-*bis* del D.P.R. n. 600 del 1973;

3) dichiarazione integrativa semplice relativa a periodi d'imposta per i quali sono stati notificati avvisi di accertamento successivamente al 30 settembre 1991, relativamente ai quali l'estinzione della controversia si ottiene fruendo della franchigia di cui all'art.37;

4) dichiarazione integrativa con richiesta di definizione automatica ai sensi dell'art. 38, relativa a periodi d'imposta per i quali sono stati notificati avvisi di accertamento successivamente al 30 settembre 1991;

5) dichiarazione integrativa semplice presentata dai sostituti d'imposta ai sensi dell'art. 63, con la quale si corrisponde l'intero importo delle ritenute o delle maggiori ritenute accertate.

5. *Modalità di integrazione relative ai periodi di imposta accertati.*

5.1 Dichiarazione integrativa estintiva della controversia in assenza di decisioni di organi giurisdizionali (art. 34, commi 1 e 2).

Ai sensi delle disposizioni contenute nell'art. 34, comma 1, ultimo periodo, se alcuni elementi dell'imponibile accertato non sono oggetto di contestazione da parte del contribuente le relative imposte restano dovute per l'intero ammontare di detti elementi e degli stessi non si tiene conto ai fini della dichiarazione integrativa.

Pertanto, se in sede di ricorso il contribuente ha fatto acquiescenza rispetto ad una parte dell'imponibile o del maggior imponibile accertato dall'Ufficio, le imposte gravanti sulla parte di imponibile non contestato restano interamente dovute unitamente alle relative sanzioni (e non devono essere versate dal contribuente in base alla dichiarazione integrativa).

Ai fini dell'applicazione del 60 per cento previsto dall'art. 34, comma 1, il maggior imponibile non contestato va dedotto dall'imponibile accertato dall'Ufficio.

Tale criterio si applica anche per i redditi indicati nelle dichiarazioni integrative presentate ai sensi del decreto legge n. 429 del 1982.

Esemplificando tale assunto, in presenza di un contribuente che ha dichiarato per l'anno 1987 un reddito imponibile pari a L. 24.000.000 cui l'Ufficio delle imposte ha accertato un reddito imponibile di lire 50.000.000 e che ha presentato un ricorso non contestando solo 5 dei 26 milioni del maggior imponibile accertato, la dichiarazione integrativa produrrà effetti estintivi se verrà dichiarato un reddito pari a (45.000.000 x 60%) + (24.000.000 x 15%) = 27.000.000 + 3.600.000 = 30.600.000.

L'imposta dovuta in base alla dichiarazione integrativa è pari a L. 2.244.000 determinata come segue:

Imposta relativa all'imponibile risultante dalla dichiarazione integrativa aumentato del maggior imponibile non contestato (30.600.000 + 5.000.000 = 35.600.000)	8.994.000
meno	
Imposta corrispondente all'imponibile dichiarato aumentato della parte di maggiore imponibile non contestato (24.000.000 + 5.000.000 = 29.000.000)	6.750.000
Differenza . . .	2.244.000

5.2 Dichiarazione integrativa estintiva della controversia in presenza di decisioni di organi giurisdizionali (art. 34, commi 8, 9 e 10).

Atteso che, la normativa in esame stabilisce diverse modalità di calcolo dell'imponibile da indicare nella dichiarazione integrativa ai fini della estinzione della controversia a seconda che sia o meno «depositata la decisione» di organi giurisdizionali, si rende opportuno precisare che ai sensi dell'art. 38 del D.P.R. n. 636 del 1972 «la decisione è resa pubblica nella motivazione mediante deposito nella Segreteria....»; da tale previsione normativa emerge che il deposito della decisione da cui consegue la pubblicazione della stessa attiene non solo al deposito del dispositivo, bensì al deposito del dispositivo e della motivazione, che costituisce parte integrante ed esplicativa del dispositivo stesso. Pertanto, ai fini della disposizione in rassegna occorre, in linea generale, fare riferimento a tale momento.

Tuttavia, ai fini di cui trattasi ed attesa la ratio della disposizione, assume rilevanza il solo deposito del dispositivo, qualora dallo stesso emergano in modo diretto ed inequivoco gli elementi necessari per la definizione.

Inoltre, relativamente alla disposizione recata dal comma 9, ai fini della quantificazione dell'imponibile, possono sorgere problemi attuativi in presenza di decisione resa dalla Commissione Tributaria Centrale ovvero di sentenza della Corte di Appello o della Corte di Cassazione.

È noto, infatti, che questi organi sono giudici di legittimità e non di merito. Pertanto, nei casi in cui tali organi giurisdizionali, enunciando un principio di diritto, cassano la decisione impugnata e rinviano ad altra sezione della stessa Commissione di secondo grado o, in mancanza, ad altra commissione di secondo grado, ovvero ad altra sezione della Commissione Tributaria Centrale, per rinnovare il giudizio, mancherebbero i parametri per determinare l'imponibile da esporre nella dichiarazione integrativa.

Conseguentemente, occorre distinguere tra decisioni e sentenze che, pur non riguardando specificamente il merito della controversia e la determinazione degli imponibili, li lasciano emergere inequivocabilmente e quelle che non presentano tali requisiti.

Ciò posto, solo in presenza dei menzionati requisiti le predette decisioni e sentenze degli organi giurisdizionali in rassegna assumeranno rilievo ai fini del calcolo dell'imponibile da esporre nella dichiarazione integrativa mentre, qualora dagli stessi provvedimenti giurisdizionali non si possano desumere tali elementi, occorrerà riferirsi, per il calcolo di cui trattasi, all'ultima decisione emessa dai giudici di merito e non cassata.

5.3. Dichiarazione integrativa semplice.

Poiché l'art. 32, comma 1, richiede che il maggior reddito di L. 500.000, venga dichiarato per ciascun periodo d'imposta, si precisa che, in caso di due integrazioni semplici per un medesimo periodo d'imposta, l'una concernente i redditi a tassazione ordinaria e l'altra riguardante quelli a tassazione separata, si deve fare riferimento all'ammontare complessivo dei redditi integrati (tassazione ordinaria + tassazione separata) per verificare se sia rispettato l'anzidetto limite minimo

6. *Modalità di integrazione relativa ai periodi di imposta non accertati.*

6.1. Dichiarazione integrativa automatica (art. 38).

In base a quanto disposto nel comma 5 dell'articolo 38, per la definizione automatica dei periodi di imposta per i quali «non è stata presentata» la dichiarazione dei redditi deve essere versato l'importo minimo ivi previsto. Il riferimento contenuto nel citato art. 38, comma 5, ai periodi per i quali «non è stata presentata» la dichiarazione dei redditi (che ha sostituito quello alla «omessa presentazione» delle dichiarazioni contenuto nell'articolo 19, commi 5, 6 e 7, del decreto-legge n.429 del 1982), chiarisce che la definizione automatica delle imposte deve essere obbligatoriamente richiesta non soltanto per i periodi d'imposta nei quali è stata omessa la presentazione della dichiarazione dei redditi che avrebbe dovuto, invece, essere presentata, ma anche per quelli nei quali il contribuente era legittimato a non presentare la dichiarazione stessa perchè, ad esempio, non era stato prodotto alcun reddito.

Ovviamente non sussiste l'obbligo di inclusione nella dichiarazione integrativa con richiesta di definizione automatica dei periodi di imposta per i quali il contribuente persona fisica non aveva la capacità di agire ovvero non poteva essere attribuita soggettività tributaria ai fini delle imposte sul reddito ai soggetti diversi dalle persone fisiche (ad esempio periodi antecedenti alla costituzione di una società o successivi al suo scioglimento).

Le imprese individuali e le società in liquidazione che si avvalgono della modalità di definizione automatica devono includere tra i periodi d'imposta per i quali viene presentata la dichiarazione integrativa anche quello cui si riferisce la dichiarazione finale.

La definizione automatica non può essere invece richiesta dai predetti soggetti in relazione ai periodi d'imposta per i quali siano state presentate dichiarazioni provvisorie che non si siano rese definitive.

Ai fini della verifica della esistenza delle condizioni per l'applicabilità della percentuale alternativa si precisa quanto segue:

1) per ricavi devono intendersi quelli definiti come tali nell'art. 53 del D.P.R. 29 settembre 1973 n. 597 e del T.U.I.R.;

2) l'ammontare complessivo del reddito di impresa, di quello di lavoro autonomo, e di quello di partecipazione (per i quali ricorrono le altre condizioni previste per l'applicazione della percentuale alternativa) deve essere non inferiore al 60 per cento dell'ammontare del reddito complessivo dichiarato ai fini dell'IRPEF o dell'IRPEG relativamente a ciascuna annualità da includere nella dichiarazione integrativa. A tal fine non si deve tenere conto del credito di imposta di cui all'articolo 14 del testo unico delle imposte sui redditi e all'articolo 1 della legge n. 904 del 1977, computato in aumento del reddito complessivo;

3) l'attività deve essere stata svolta per l'intero periodo di imposta da parte del soggetto che applica i coefficienti (nel caso di esercizio dell'attività in forma associata la sussistenza di tale condizione deve essere verificata relativamente alla società o associazione, risultando ininfluente la circostanza che il socio o associato sia subentrato nel corso dell'anno). Tale requisito sussiste nel caso in cui l'attività d'impresa venga esercitata solo per una parte dell'anno in considerazione della natura propria dell'attività medesima (attività stagionale);

4) deve essere stata presentata la dichiarazione dei redditi;

5) ai fini dell'IRPEF o dell'IRPEG la dichiarazione non deve risultare chiusa in perdita, ovvero in pareggio, fermo restando la possibilità di applicare la percentuale alternativa con riferimento all'ILOR eventualmente dovuta.

Per i contribuenti che hanno conseguito ricavi e compensi di ammontare superiore a 18 milioni per il calcolo degli stessi sulla base dei coefficienti di congruità (D.P.C.M. 21 dicembre 1990), dopo aver individuato la tabella applicabile in relazione alle caratteristiche dell'attività svolta, nonchè il rigo corrispondente al codice della detta attività, occorre moltiplicare i valori indicati in corrispondenza del detto codice per l'ammontare attribuibile al contribuente in relazione alle singole voci (consumi, beni strumentali, retribuzioni, etc.). I risultati così ottenuti, eccezion fatta per il coefficiente «indice di rotazione», vanno adeguati territorialmente applicando il correttivo previsto dalla tabella M.

Non si applica il ragguaglio previsto dall'art. 2, comma 6, del citato D.P.C.M.

In caso di attività svolte da imprese familiari e società di persone di cui all'art. 5 del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 597 ed all'art. 5 del testo unico delle imposte sui redditi, nonchè in presenza di associazioni in partecipazione, l'importo relativo alle retribuzioni corrisposte agli addetti da moltiplicare per il relativo coefficiente, deve comprendere una somma pari all'importo del salario figurativo risultante, per ciascun settore di attività, nella tabella L allegata al D.P.C.M. del 21 dicembre 1990, moltiplicato per il numero dei soci, con occupazione

prevalente nella società ridotto di 1, ovvero per il numero degli associati che apportino esclusivamente lavoro con occupazione prevalente nell'impresa ovvero per il numero dei collaboratori familiari (relativamente a questi ultimi, si fa riferimento alla quota di reddito spettante a ciascuno di essi qualora essa sia inferiore al salario figurativo).

Si ricorda che per le associazioni tra artisti e professionisti l'ammontare dei compensi derivante dall'applicazione del coefficiente di congruità relativo alle retribuzioni degli addetti deve essere aumentato, ai fini del confronto con i compensi dichiarati, di un importo pari a 18 milioni di lire moltiplicato per il numero degli associati ridotto di 1.

Né tale importo (né quello relativo al salario figurativo indicato nella tabella L, alla voce attività professionale) deve essere sommato a quello delle retribuzioni corrisposte agli addetti da moltiplicare per il relativo coefficiente.

Le associazioni tra artisti e professionisti, possono presentare dichiarazioni integrative con effetti automatici di cui all'articolo 38, versando, in assenza di imposte su cui commisurare le maggiorazioni percentuali, gli importi minimi previsti nel comma 3 dello stesso articolo 38.

L'articolo 3, comma 1, lettera *f)*, del decreto-legge 27 aprile 1992, n. 269, ha aggiunto nell'articolo 38 della legge n. 413 del 1991 il comma 3-*bis* che fissa i criteri per la determinazione degli importi minimi dovuti dai soggetti ai quali sono imputati pro-quota i redditi delle imprese familiari e delle società o associazioni di cui all'articolo 5 del D.P.R. n. 597 del 1973 e all'articolo 5 del TUIR, nonché dai coniugi che gestiscono l'azienda in comunione.

In particolare per effetto della suindicata disposizione i predetti importi minimi devono essere ripartiti proporzionalmente alla quota di partecipazione agli utili ed in nessun caso l'importo minimo dovuto da ciascuno dei predetti soggetti può risultare inferiore a lire 100.000.

È stato altresì previsto che qualora il contribuente possieda, in aggiunta ai redditi di partecipazione, redditi derivanti dall'esercizio di arti e professioni e/o redditi di impresa per i quali risultano applicabili importi minimi di diverso ammontare deve essere versato quello più elevato.

Per il calcolo degli importi minimi dovuti dai titolari di redditi di partecipazione deve innanzitutto farsi riferimento all'ammontare complessivo dei ricavi o compensi dichiarati dalla società o associazione e dall'imprenditore individuale (titolare dell'impresa familiare o dell'azienda coniugale).

L'importo minimo risultante (che resta dovuto per l'intero ammontare dalla società o associazione che richieda la definizione automatica) deve essere ragguagliato alle quote di partecipazione agli utili spettanti al titolare ed ai collaboratori dell'impresa familiare, ai coniugi che gestiscono l'azienda in comunione, ai soci delle società di persone e agli associati delle associazioni tra artisti e professionisti.

6.2. Dichiarazione integrativa semplice (artt. 32 e 37).

Per i periodi di imposta per i quali è stato notificato avviso di accertamento nel periodo 1° ottobre 1991 - 1° giugno 1992 va tenuto presente che nel caso in cui sia presentata dichiarazione integrativa semplice, l'accertamento opera soltanto per l'eventuale differenza tra l'imponibile accertato e quello cumulativamente risultante dalla dichiarazione originaria e da quella integrativa (aumentato di un importo pari al 50 per cento del reddito aggiunto in sede di integrazione, semprechè l'imposta risultante dalla dichiarazione integrativa sia almeno il 10 per cento di quella esposta nella dichiarazione originaria).

Tale modalità d'integrazione è l'unica adottabile nel caso in cui il condono sia richiesto da soggetti che non hanno presentato la dichiarazione dei redditi in alcun periodo di imposta.

In base all'art. 32, comma 1, deve essere dichiarato un maggior reddito non inferiore a L. 500.000 per ciascun periodo d'imposta.

Si precisa che non trova applicazione, con riferimento ai redditi o maggiori redditi che formano oggetto di integrazione relativamente ai periodi di imposta anteriori a quello avente inizio dopo il 31 dicembre 1987, il disposto dell'articolo 36 del D.P.R. 4 febbraio 1988, n. 42. Ciò in quanto tale articolo stabilisce che le disposizioni del testo unico (diverse da quelle per le quali sono state previste norme transitorie) hanno effetto anche per i periodi di imposta sopra menzionati soltanto se «le relative dichiarazioni, validamente presentate» risultino ad esse conformi. Non è possibile, al riguardo, attribuire tale effetto alle dichiarazioni integrative e, di conseguenza, restano applicabili, per gli anni antecedenti all'entrata in vigore del testo unico, le disposizioni contenute nei DD.PP.RR. nn. 597, 598 e 599 del 1973, anche se in contrasto con quelle del detto testo unico contenenti norme più favorevoli ai contribuenti.

7. *Controversie concernenti irregolarità formali (art. 35).*

La disposizione in rassegna trova applicazione soltanto nell'ipotesi in cui l'Ufficio delle imposte alla data di entrata in vigore della legge abbia notificato il provvedimento di irrogazione delle sanzioni, anche se lo stesso, alla predetta data, non abbia ancora formato oggetto di impugnativa.

Per quanto concerne l'individuazione delle violazioni formali che rientrano nell'ambito di applicazione della sanatoria in esame, si fa riferimento alla casistica esaminata, ai fini dell'applicazione dell'art. 21 del decreto-legge n. 69 del 1989, nella circolare n. 17 dello stesso anno.

8. *Istanza delle persone fisiche che alla data del 30 settembre 1991 hanno perso la rappresentanza del soggetto passivo o inadempiente (art. 57, comma 6).*

La sanatoria opera anche quando sia stato già richiesto il pagamento delle sanzioni al soggetto che ha perso la rappresentanza, a condizione che l'eventuale controversia sia pendente alla data del 1° gennaio 1992. Nel caso in cui le sanzioni siano state già pagate le stesse formeranno oggetto di rimborso d'ufficio.

Nel caso in cui il periodo di imposta della società o ente rappresentato sia coincidente con l'anno solare il versamento di lire 2 milioni definisce le violazioni commesse nell'anno cui si riferisce l'istanza, comprese quelle riguardanti le dichiarazioni relative al periodo di imposta precedente.

Nel caso di periodo di imposta non coincidente con l'anno solare il versamento definisce le infrazioni commesse, ai fini dell'IVA, nell'anno cui si riferisce l'apposita istanza e, ai fini delle imposte sui redditi, nel periodo di imposta avente fine nel predetto anno. Ove nello stesso anno solare si chiudano due o più periodi di imposta l'interessato dovrà specificare in allegato all'istanza il periodo di imposta cui si riferiscono le infrazioni che intende sanare e, qualora intenda definire quelle commesse in tutti i periodi di imposta, dovrà versare due milioni per ciascuno di essi. In mancanza di specifica indicazione si ritengono sanate le infrazioni relative al primo periodo di imposta chiuso nell'anno medesimo.

Si precisa che qualora lo spazio contenuto nel quadro della dichiarazione integrativa (quadro H) sia insufficiente è possibile utilizzare ulteriori quadri H (anche in fotocopia) che dovranno in ogni caso essere allegati all'istanza riepilogando il totale nel quadro compreso nel modulo base.

ale

Poiché la disposizione contenuta nel comma 6 dell'articolo 57 non indica un termine finale al quale si debba fare riferimento per l'individuazione delle violazioni sanabili, possono comprendersi nella sanatoria anche quelle commesse nel 1991 (qualora il soggetto interessato abbia perso la rappresentanza nel corso di tale anno) non oltre, naturalmente, il 30 settembre; in tal caso va comunque versata la somma di lire due milioni anche per la detta frazione di periodo d'imposta

9. *Sanatoria relativa ai versamenti d'imposta o di ritenuta.*

9.1. Generalità.

L'art. 62-*bis* consente la presentazione della dichiarazione integrativa per sanare talune ipotesi di omessi, ritardati o insufficienti versamenti d'imposta.

In particolare, detta disposizione si rivolge a quei contribuenti e sostituti d'imposta che, pur avendo esattamente evidenziato nelle dichiarazioni originarie ai fini delle imposte sui redditi, presentate anteriormente al 30 novembre 1991, le imposte e le ritenute correttamente calcolate, ne hanno omesso o ritardato il relativo versamento o l'hanno eseguito in misura insufficiente.

Si tratta di talune delle violazioni emergenti in sede di liquidazione ai sensi dell' art. 36-*bis* del D.P.R. n. 600 del 1973.

Restano tuttavia escluse dall'ambito di applicazione dell'art. 62-*bis* e non possono quindi essere sanate avvalendosi della presentazione di dichiarazioni integrative, le altre violazioni rilevabili in sede di liquidazioni eseguite ex art. 36-*bis*, quali gli errori materiali e di calcolo commessi nella determinazione degli imponibili e delle imposte o delle ritenute; detrazioni, crediti d'imposta, oneri deducibili in tutto o in parte non spettanti.

Restano parimenti escluse, per espressa disposizione dell'art. 62-*bis*, le ipotesi di versamenti omessi, tardivi o carenti di imposte (anche in acconto) o di ritenute se le imposte e le ritenute, con relative soprattasse, sono state già iscritte a ruolo e le relative rate sono già scadute alla data del 29 aprile 1992, salvo quanto specificato nel successivo paragrafo 9.4.

9.2. Dichiarazione integrativa in assenza di iscrizione a ruolo.

Qualora nelle dichiarazioni dei redditi e dei sostituti d'imposta presentate anteriormente al 30 novembre 1991, le imposte e le ritenute siano state correttamente calcolate, ma ne sia stato omesso o ritardato il relativo versamento ovvero lo stesso sia stato eseguito in misura insufficiente, può essere presentata la dichiarazione integrativa di cui ai titoli VI e VII della legge n. 413 del 1991, specificando nelle «Annotazioni» del modello di dichiarazione o in apposito prospetto, da allegare alla dichiarazione stessa e di cui va fatta espressa menzione nelle «Annotazioni», le imposte e le ritenute dovute o tardivamente versate, distintamente per ciascun periodo d'imposta e i dati del versamento effettuato.

A tal fine, si allega alla presente circolare uno schema di prospetto che può essere utilizzato dagli interessati.

L'indicazione dei dati relativi al versamento non è richiesta quando le imposte o le ritenute sono state versate tardivamente ma prima del 29 aprile 1992 e alla medesima data non è stata emessa cartella di pagamento.

I versamenti delle imposte e delle ritenute dovute in base alle dichiarazioni integrative e non effettuati alla data del 29 aprile 1992 devono essere eseguiti, maggiorati a titolo di interessi, di una somma pari al 12% dell'ammontare delle somme dovute, in due rate di eguale importo scadenti entro il 20 maggio 1992 e nel mese di luglio 1992. Sugli importi così determinati e versati entro le predette date non si applica la soprattassa di cui all'art.92 del D.P.R. n. 602 del 1973.

Si precisa che nei casi in cui debbano essere effettuati i versamenti in base alla dichiarazione integrativa anche ad altro titolo, i versamenti di cui all'art. 62-*bis* vanno eseguiti distintamente pur se con le medesime modalità.

9.3. Dichiarazione integrativa in presenza di iscrizioni a ruolo.

L'art. 62-*bis* consente la presentazione della dichiarazione integrativa di cui ai titoli VI e VII della legge n. 413 del 1991 anche a quei contribuenti e sostituti d'imposta che, pur avendo commesso le medesime violazioni individuate nel precedente paragrafo, abbiano già subito, in conseguenza della liquidazione da parte dell'Amministrazione finanziaria della dichiarazione originaria, la iscrizione a ruolo delle imposte e ritenute dovute e delle relative sanzioni. In tali ipotesi la sanatoria riguarda

soltanto le soprattasse relative alle somme comprese nelle rate non scadute alla data del 29 aprile 1992, ovvero in quelle per le quali è stato comunque sospeso l'inizio dell'azione esecutiva. I contribuenti devono specificare nelle «Annotazioni» al modello di dichiarazione o in apposito prospetto da allegare alla dichiarazione stessa, facendone menzione nelle «Annotazioni», distintamente per ciascun periodo d'imposta, le imposte e le ritenute, nonché gli estremi della cartella di pagamento o, in mancanza, dell'avviso di mora (mese e anno di emissione) e i dati dei relativi versamenti.

In tali ipotesi, qualora le imposte e le ritenute siano stati o vengano pagati alle scadenze del ruolo, non sono applicabili le soprattasse di cui all'art. 92 del D.P.R. n. 602 del 1973 e gli Uffici provvederanno ai conseguenti sgravi e ai rimborsi della soprattassa eventualmente pagata dopo il 29 aprile 1992.

9.4. Versamenti non eseguiti tempestivamente per fatto doloso di terzi.

Relativamente alle ipotesi esaminate nel precedente paragrafo, qualora i contribuenti o i sostituti d'imposta dimostrino che il mancato, insufficiente o tardivo versamento delle imposte e delle ritenute è stato causato da fatto doloso di terzi denunciato all'autorità giudiziaria prima del 29 aprile 1992, gli Uffici devono effettuare il rimborso anche relativamente alle soprattasse versate a seguito di iscrizioni a ruolo le cui rate siano già scadute alla predetta data del 29 aprile 1992 ovvero allo sgravio di quelle non versate.

In tal caso, i contribuenti o i sostituti d'imposta devono presentare la dichiarazione integrativa indicando i dati già evidenziati nel paragrafo precedente, allegando copia, anche fotostatica, della denuncia all'autorità giudiziaria.

PARTE II

IMPOSTA SUL VALORE AGGIUNTO

In materia di IVA è stata prevista la possibilità di:

A) definire le controversie per le quali alla data del 1° gennaio 1992 non siano intervenuti accertamenti definitivi o pronuncie delle commissioni tributarie non più impugnabili;

B) definire l'imposta relativamente alle annualità per le quali sia stata presentata la dichiarazione annuale e non siano stati notificati avvisi di rettifica o di accertamento;

C) presentare le dichiarazioni annuali omesse o rettificare in aumento le dichiarazioni annuali presentate, ancorchè in ritardo;

D) definire le violazioni formali commesse fino al 31 dicembre 1991;

E) ottenere la sanatoria relativa ai versamenti d'imposta;

F) esonerare gli enti locali dal presentare le dichiarazioni annuali omesse versando una determinata somma a titolo di oblazione.

In particolare si espone quanto segue.

A) *Controversie d'imposta relative alle rettifiche e agli accertamenti notificati entro il 30 settembre 1991.*

1. Si possono definire con il pagamento di un importo pari al 60 per cento della maggiore imposta accertata dall'ufficio o enunciata in decreto di citazione a giudizio penale, diminuita del 25 per cento dell'imposta dovuta in base alla dichiarazione e, in ogni caso, non inferiore al 20 per cento della maggiore imposta accertata.

2. In caso di dichiarazione a credito, rettificata dall'ufficio per il riscontro di un minor credito, la controversia si estingue con il pagamento di un importo pari al 50 per cento del credito non riconosciuto.

3. Quando sia intervenuta decisione della commissione tributaria di 1° grado e penda ancora giudizio, la controversia si estingue con il pagamento di un importo pari al 50 per cento dell'imposta o maggiore imposta accertata dall'ufficio e, comunque, non inferiore al 70 per cento dell'imposta o maggiore imposta determinata dalla commissione.

4. Quando sia intervenuta decisione successiva a quella di 1° grado e penda ancora giudizio, la controversia si estingue con il pagamento, di un importo pari al 30 per cento dell'imposta o della maggiore imposta accertata dall'ufficio e, comunque, non inferiore all'80 per cento dell'imposta o della maggiore imposta determinata dalla commissione di 2° grado o dalla commissione centrale o dalla corte d'appello.

5. L'estinzione della controversia, che può riguardare singole annualità o, su istanza, anche singoli rilievi, fa venir meno, per la parte definita, qualsiasi obbligo relativo alle sanzioni e interessi di mora collegati al debito d'imposta.

Dalla somma che deve essere pagata ai fini della definizione, va detratta quella eventualmente già corrisposta in occasione della proposizione del ricorso innanzi agli organi del contenzionso tributario. Non è, comunque, prevista la restituzione di soprattasse e pene pecuniarie già pagate.

6. Le controversie non riguardanti l'imposta ma aventi per oggetto esclusivamente infrazioni formali possono essere definite mediante il pagamento del 10% delle sanzioni irrogate.

7. I contribuenti con controversie pendenti dovrebbero aver ricevuto una lettera raccomandata contenente l'invito a definire le pendenze mediante il pagamento, direttamente all'ufficio IVA competente, entro il 20 maggio 1992 delle somme indicate con riferimento ad ogni singola annualità. Coloro che non avessero ricevuto la lettera raccomandata potranno definire le pendenze presentando, su apposito modello, istanza all'ufficio IVA competente entro il 1° giugno 1992.

8. Se l'imposta da pagare supera lire tre milioni, è prevista la possibilità di effettuare il pagamento in unica soluzione entro il 20 maggio 1992 ovvero in tre rate di

eguale importo, scadenti il 20 maggio 1992, il 31 luglio 1992 e il 31 marzo 1993, con l'applicazione degli interessi nella misura del 9% annuo.

9. I giudizi si estinguono subordinatamente all'esibizione da parte degli interessati delle ricevute di pagamento rilasciate dall'ufficio IVA ovvero, in caso di mancato o insufficiente pagamento nei termini previsti, della distinta di versamento delle somme iscritte a ruolo.

Se la definizione è parziale, il giudizio prosegue per i rilievi non definiti.

B) *Periodi d'imposta relativamente ai quali non sono stati notificati avvisi di rettifica o di accertamento (c.d. definizione automatica).*

1. Il contribuente ha la possibilità di definire l'imposta (senza applicazione di sanzioni ed interessi) e, quindi precludere eventuali futuri accertamenti dell'ufficio, mediante la presentazione di apposita dichiarazione integrativa riguardante tutti i periodi d'imposta per i quali sia stata presentata la relativa dichiarazione annuale (in linea di massima le annualità dal 1986 al 1990). L'imposta da versare al fine di rendere operante la definizione, deve essere commisurata, nei singoli anni, al 2% dell'imposta relativa alle operazioni imponibili effettuate e al 2% dell'imposta portata in detrazione. Se l'imposta relativa alle operazioni imponibili o quella portata in detrazione superano i 200 milioni, le percentuali applicabili a ciascuna eccedenza sono pari all'1,5%, e quando superano i 300 milioni, le percentuali applicabili a ciascuna eccedenza sono pari all'1%.

Se lo scostamento dei corrispettivi dichiarati rispetto a quelli accertati con i coefficienti è contenuto entro percentuali più basse di quelle stabilite dalla legge, l'imposta integrativa può essere ridotta in proporzione al rapporto tra la percentuale di scostamento e le percentuali indicate dalla legge stessa ai fini del condono automatico previsto per le imposte dirette.

In ogni caso, è dovuto per ciascuna annualità un'imposta minima pari a:
lire 300 mila per i soggetti con volume d'affari fino a 18 milioni;
lire 600 mila per quelli con volume d'affari superiore a 18 milioni ma non a 360;
lire 900 mila per gli altri soggetti.

2. Le dichiarazioni integrative, redatte in conformità dei modelli ministeriali, dovranno essere spedite per raccomandata ai competenti Uffici I.V.A. tra il 1° aprile e il 1° giugno 1992. Il pagamento dell'imposta deve essere effettuato entro il 20 maggio 1992. Se supera lire 3 milioni, è consentito di effettuare il pagamento in tre rate di eguale importo, scadenti il 20 maggio 1992, il 31 luglio 1992 e il 31 marzo 1993, con l'applicazione degli interessi nella misura unica del 9 per cento.

C) *Integrazione semplice e franchigia.*

Per i periodi d'imposta relativamente ai quali non sia stata presentata la dichiarazione annuale, è preclusa la definizione automatica dell'imposta; tuttavia i contribuenti possono presentare le dichiarazioni omesse (senza applicazione di sanzioni ed interessi) a condizione che le stesse comportino un versamento di almeno lire 300 mila per anno.

Inoltre il contribuente che, pur avendo presentato la dichiarazione annuale, non è intenzionato ad avvalersi della definizione automatica dell'imposta, può rettificare le dichiarazioni presentate anche con ritardo superiore ad un mese, indicando la maggiore imposta dovuta o il minor credito spettante.

In tali casi l'accertamento è precluso o limitato dalla previsione di un'apposita franchigia (50% dell'imposta risultante dalla dichiarazione integrativa).

D) *Definizione delle infrazioni formali per le quali non siano stati notificati avvisi di irrogazione di sanzioni alla data del 31 dicembre 1991.*

Il contribuente può definire dette infrazioni presentando apposita istanza al competente ufficio, versando le seguenti somme:
lire 500 mila per ogni periodo d'imposta in cui sono state commesse le infrazioni che non danno luogo a rettifica o ad accertamento dell'imposta, comprese quelle relative alle bolle di accompagnamento dei beni viaggianti e alle ricevute e scontrini fiscali;
lire 150 mila per le infrazioni commesse dai vettori;
lire 50 mila per le infrazioni commesse dai conducenti.

È previsto, altresì, l'abbandono delle pene pecuniarie qualora il minimo edittale non superi lire 40 mila.

E) *Sanatoria relativa ai versamenti d'imposta.*

1. È previsto l'abbandono o la non applicazione delle sanzioni (pene pecuniarie e soprattasse) nelle ipotesi di omesso o insufficiente versamento dell'imposta.

Tale agevolazione riguarda l'imposta (compresa quella afferente le liquidazioni periodiche) risultante dalle dichiarazioni annuali presentate anteriormente al 30 novembre 1991, ed è applicabile alle penalità che alla data del 29 aprile 1992:
non siano state ancora irrogate o, comunque, se irrogate, non siano state iscritte a ruolo;
siano state iscritte in ruoli già emessi, con riferimento alle rate d'imposta non ancora scadute alla data del 29 aprile 1992;
siano state iscritte in ruoli già emessi, anche con riferimento alle rate d'imposta già scadute alla predetta data e non pagate per fatto doloso commesso da terzi, denunciato anteriormente alla stessa data.

2. L'abbandono delle penalità non ancora irrogate o per le quali non risulti già emesso il ruolo è subordinato alla condizione che l'imposta venga versata, con una maggiorazione fissa del 12 per cento, in due rate di uguale importo, scadenti il 20 maggio e il 31 luglio 1992.

Se le imposte non versate e le relative sanzioni sono iscritte in ruoli già emessi, vanno abbandonate le penalità relative alle rate d'imposta non ancora scadute alla data del 29 aprile 1992, a condizione che le stesse siano versate, con i relativi interessi, alle rispettive scadenze del ruolo.

3. Le sanzioni relative alle rate d'imposta già scadute e non pagate alla data del 29 aprile 1992 restano dovute, a meno che i soggetti interessati non dimostrino che il mancato versamento è dipeso da fatto doloso di terzi, denunciato all'autorità giudiziaria prima di tale data.

4. Per avvalersi della sanatoria i contribuenti sono tenuti a presentare entro il 1° giugno 1992 dichiarazione integrativa, indicando nelle annotazioni del modello o in apposito prospetto:

le imposte dovute, distinte per ciascun periodo d'imposta o per tipo di versamento (mensile o trimestrale);

i dati dei versamenti effettuati;

gli estremi delle cartelle di pagamento, se già notificate.

I pagamenti delle imposte vanno effettuati direttamente agli uffici IVA o al concessionario della riscossione.

F) *Sanatoria per gli enti pubblici.*

1. La sanatoria riguarda comuni, comunità montane, province, regioni, consorzi tra i predetti enti, USL, IPAB, aziende di turismo, gli enti provinciali per il turismo e le aziende di promozione turistica, istituti autonomi case popolari ed enti analoghi, camere di commercio, industria, artigianato e agricoltura.

a) Esonero dalla presentazione delle dichiarazioni ancora non presentate.

È prevista la possibilità per i suddetti enti di essere esonerati dalla presentazione delle dichiarazioni, relative agli anni dal 1982 al 1990, se, in assenza di accertamento, versano una determinata somma per ogni annualità di mancata presentazione, risultante da un'apposita tabella.

L'esonero è operante se richiesto per tutti i periodi per i quali ancora non sia stata presentata la relativa dichiarazione.

b) Casi in cui alla data del 1° gennaio 1992 sia stata presentata la dichiarazione annuale, ma non sia stato notificato avviso di rettifica.

In questi casi, i rapporti relativi ai periodi d'imposta possono essere definiti elevando del 10% l'imposta dovuta in base alle dichiarazioni.

Se la dichiarazione risulta a credito, il rapporto può essere definito con il pagamento, per ogni periodo d'imposta, di una somma pari alla metà di quella prevista dall'apposita tabella. La definizione è operante, però, se richiesta per tutti i periodi d'imposta.

c) Casi in cui alla data del 1° gennaio 1992 sia stato notificato avviso di accertamento o di rettifica.

Se tale avviso non sia divenuto definitivo nè sia stata notificata alcuna decisione delle commissioni tributarie, i relativi rapporti possono essere definiti versando un importo pari al 30% o al 10% rispettivamente dell'imposta o della maggiore imposta accertata, computando in detrazione l'imposta versata a titolo provvisorio.

In caso di riduzione del credito dichiarato il rapporto si definisce con il pagamento di un ammontare pari al 10% della differenza tra il credito dichiarato e quello accertato.

d) Casi in cui alla data del 1° gennaio 1992 siano state notificate una o più decisioni delle commissioni tributarie.

Se tali decisioni non siano ancora divenute definitive, la controversia si estingue versando l'imposta stabilita dall'ultima decisione, oppure versando un importo pari al 70% o al 50%, rispettivamente, dell'imposta o della maggiore imposta accertata dall'ufficio, computando in detrazione l'imposta eventualmente già corrisposta a titolo provvisorio.

Se le commissioni hanno ridotto il credito, la controversia si estingue con il pagamento di un ammontare pari alla differenza tra il credito dichiarato e quello stabilito dall'ultima decisione, oppure pari al 30% della differenza tra il credito dichiarato e quello accertato dall'ufficio.

2. È prescritta la presentazione di apposita domanda, redatta su apposito modello ministeriale, da parte dell'ente interessato, da produrre entro il 30 giugno 1992, con allegazione delle attestazioni dei versamenti effettuati.

Gli uffici dell'Amministrazione finanziaria, ai quali è diretta la circolare, vorranno dare la massima divulgazione alle istruzioni in essa contenute.

Gli Ispettorati Compartimentali e le Intendenze di Finanza accuseranno ricevuta della circolare stessa al Ministro e gli uffici imposte e I.V.A. alle rispettive Intendenze.

Il Ministro: FORMICA

92A2370

CIRCOLARE 9 maggio 1992, n. 12.

Definizione agevolata dei rapporti tributari pendenti in materia di imposte sui redditi e di imposta sul valore aggiunto. Legge 30 dicembre 1991, n. 413, e successive modificazioni e integrazioni. Istruzioni agli Uffici.

Alle intendenze di finanza

Agli ispettorati compartimentali delle imposte dirette.

Agli ispettorati compartimentali delle tasse e delle imposte indirette sugli affari.

Agli uffici distrettuali delle imposte dirette.

Ai centri di servizio imposte dirette di Roma, Milano, Bari, Pescara, Venezia, Bologna, Genova.

Agli uffici I.V.A.

Al Comando generale della Guardia di finanza.

e, p. c.

Alla Presidenza del Consiglio dei Ministri.

Ai Ministeri.

Alla ragioneria generale dello Stato.

Alla ragionerie centrali dei Ministeri.

Alla Direzione generale degli affari generali e del personale - Servizio ispettivo.

Al Servizio centrale degli ispettori tributari.

INTRODUZIONE

Nel supplemento ordinario n. 91 alla *Gazzetta Ufficiale* n. 395 del 31 dicembre 1991 è stata pubblicata la legge 30 dicembre 1991, n. 413, contenente, fra l'altro, norme per agevolare la definizione delle situazioni e le pendenze in materia di imposte sui redditi e di imposta sul valore aggiunto.

Dette norme, contenute nel titolo VI e VII della citata legge, sono state modificate o integrate dai seguenti provvedimenti legislativi:

D.L. 1° febbraio 1992, n. 47 (in *G.U.* n. 26 del febbraio 1992), non convertito, e riproposto con D.L. 26 marzo 1992, n. 244 (in *G.U.* n. 72 del 26 marzo 1992);

D.L. 28 febbraio 1992, n. 174 (in *G.U.* n. 49 del 28 febbraio 1992) non convertito, e riproposto, con modificazioni, con D.L. 27 aprile 1992, n. 269 (in *G.U.* n. 98 del 28 aprile 1992).

Nel supplemento ordinario della *Gazzetta Ufficiale* n. 25 del 31 gennaio 1992 sono stati pubblicati i decreti ministeriali di approvazione dei modelli concernenti le dichiarazioni integrative e le relative istruzioni.

Con circolare n. 11 dell'8 maggio 1992 sono stati forniti ulteriori chiarimenti in relazione anche alle novità legislative intervenute successivamente alla pubblicazione dei sopraindicati decreti ministeriali.

Le presenti istruzioni riepilogano in forma sistematica i diversi criteri e modalità di definizione agevolata previsti dalla citata normativa e i relativi chiarimenti al fine di fornire agli uffici un quadro organico della materia.

Le istruzioni si articolano in due parti dedicate rispettivamente alle imposte sui redditi (Parte I) e all'imposta sul valore aggiunto (Parte II).

PARTE PRIMA

IMPOSTE SUI REDDITI

Capitolo I

AMBITO SOGGETTIVO DI APPLICAZIONE

1. *Generalità*

L'articolo 32, comma 1, della legge 30 dicembre 1991, n. 413, stabilisce che agli effetti dell'IRPEF, dell'IRPEG e dell'ILOR, nonché delle relative addizionali, i contribuenti sono ammessi a presentare dichiarazioni integrative in luogo di quelle omesse e per rettificare in aumento quelle già presentate, ancorché con ritardo superiore ad un mese.

Sono pertanto ammessi a presentare la dichiarazione integrativa tutti i contribuenti soggetti passivi dell'IRPEF, dell'IRPEG e dell'ILOR.

In deroga a tale principio generale sono esclusi dall'ambito applicativo del condono taluni contribuenti in possesso della soggettività ai fini delle imposte sui redditi, mentre, di converso, sono inclusi in detto ambito applicativo taluni soggetti privi di tale requisito.

Si rammenta, inoltre, che in base all'art. 63 della legge n. 413 del 1991 possono fruire del condono i sostituti d'imposta tenuti ad effettuare le ritenute di cui al titolo III del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600, nonché quelle di cui all'art. 5 del decreto-legge 30 settembre 1983, n. 512, convertito, con modificazioni, dalla legge 25 novembre 1983, n. 649, di cui si tratterà in modo unitario ed organico nel Capitolo IX.

2. *Soggetti esclusi dal condono.*

L'art. 65 reca un'elencazione di soggetti, esclusi dalla possibilità di fruire della definizione agevolata delle situazioni e pendenze tributarie, ai quali sono riferibili situazioni penalmente rilevanti e di particolare gravità economica e sociale.

Ai sensi della predetta disposizione legislativa non possono avvalersi del condono:

1) i condannati per i seguenti delitti previsti dal codice penale:

a) associazione di tipo mafioso (art. 416-*bis*);

b) riciclaggio, cioè sostituzione di denaro, beni o altre utilità provenienti dai delitti di rapina aggravata, estorsione aggravata, sequestro di persona a scopo di estorsione, produzione o traffico di stupefacenti con altro denaro, beni o utilità ovvero attività di ostacolo alla identificazione della loro provenienza (art. 648-*bis*);

c) taluno dei delitti menzionati alla precedente lettera *b)*;

d) impiego di denaro, beni o utilità di provenienza illecita (art. 648-*ter*):

2) i condannati per altri reati, qualora sia risultata applicabile l'aggravante introdotta dall'art. 7 del decreto-legge 13 maggio 1991, n. 152, convertito, con modificazioni, dalla legge 12 luglio 1991, n. 203. Trattasi della circostanza aggravante, prevista per i delitti punibili con pena diversa dall'ergastolo commessi avvalendosi delle condizioni di assoggettamento ad omertà derivanti dalla forza di intimidazione dovuta alla presenza, tra i rei, di un vincolo associativo di tipo mafioso;

3) gli indiziati di appartenenza ad associazioni di tipo mafioso e sottoposti ad una misura di prevenzione ai sensi della legge 31 maggio 1965, n. 575, e successive modificazioni;

4) le società nelle cui attività economiche o finanziarie risultino, sulla base di una sentenza, impiegati denaro, beni o altre utilità che siano il frutto dei reati indicati nella lettera *b)* del precedente punto 1).

Se la sentenza di condanna o il provvedimento con cui sono disposte le misure di prevenzione precedentemente indicate divengono definitive dopo la presentazione della dichiarazione integrativa o della istanza di definizione di cui all'art. 57, comma 6, queste ultime perdono efficacia.

Di conseguenza gli uffici dell'Amministrazione finanziaria, ai quali le cancellerie devono trasmettere copia della sentenza definitiva di condanna o del provvedimento definitivo, potranno procedere ad eventuali accertamenti entro il secondo anno successivo a quello in cui la sentenza od il provvedimento sono divenuti definitivi. Così, ad esempio, se la sentenza di condanna dovesse essere emanata il 30 aprile 1994 gli Uffici potranno procedere ad eventuali accertamenti fino al 31 dicembre 1996.

Le somme versate a fronte di dichiarazioni o istanze divenute prive di effetti a seguito della emanazione delle predette sentenze e provvedimenti non possono comunque essere rimborsate ai contribuenti.

3. *Casi particolari di presentazione delle dichiarazioni integrative.*

In relazione a talune peculiarità che presentano, si esaminano specificamente i casi di dichiarazioni integrative prodotte da parte dei seguenti soggetti:

a) eredi;

b) liquidatori di società o enti soggetti all'IRPEG e di società di cui all'art. 5 del testo unico delle imposte sui redditi;

c) curatori fallimentari;

d) commissari liquidatori;

e) commissari dell'amministrazione straordinaria delle grandi imprese in crisi;

f) curatori dell'eredità giacente e amministratori di eredità devolute sotto condizione sospensiva o in favore di nascituri non ancora concepiti di cui all'articolo 131 del testo unico delle imposte sui redditi;

g) chiunque abbia interesse ad ottenere l'amnistia (ad esempio i falliti, i soci di società di persone che possono essere chiamati a rispondere di violazioni aventi rilevanza penale commesse da altri soci nell'espletamento, anche in via di fatto, dell'attività di amministrazione della società);

h) società fuse o trasformate;

i) coniugi che hanno presentato congiuntamente la dichiarazione dei redditi;

l) soci di società di persone, associati di associazioni tra artisti e professionisti, coniuge che gestisce l'azienda in comunione.

I soggetti che hanno perso la rappresentanza del soggetto passivo o del soggetto inadempiente alla data del 30 settembre 1991, come verrà meglio precisato nel capitolo XII, possono condonare le soprattasse e le pene pecuniarie loro applicabili, mediante presentazione di apposita istanza.

Viene di seguito brevemente tratteggiata la particolare disciplina concernente le dichiarazioni integrative presentate dai soggetti in discorso.

3.1. *Eredi.*

Gli eredi possono presentare dichiarazioni integrative per definire la posizione tributaria, ai fini delle imposte sui redditi e delle ritenute, del loro dante causa in relazione a tutti i periodi di imposta condonabili ai sensi della normativa in esame ed usufruendo di tutte le modalità di integrazione previste per gli altri contribuenti. Per gli eredi dei contribuenti deceduti nel periodo che va dal 1° dicembre 1991 al 1° giugno 1992, l'articolo 32, comma 2, ultimo periodo, e l'art. 1, comma 3, dei DD.LL. 28 febbraio 1992, n. 174 e 27 aprile 1992, n. 269, stabiliscono la proroga del termine di presentazione delle dichiarazioni integrative al 30 settembre 1992. Si precisa, inoltre, che il successivo articolo 39, comma 2, secondo periodo, della legge n. 413 del 1991, prevede che i relativi versamenti devono essere effettuati in ragione del 40 per cento entro il detto termine del 30 settembre 1992 e, per la differenza, in due rate di eguale importo nei mesi di gennaio e settembre 1993.

Nessuna proroga dei termini è, invece, stabilita per gli eredi dei contribuenti deceduti entro il 30 novembre 1991, che, se presentano le dichiarazioni integrative concernenti i redditi del *de cuius*, devono farlo nei termini ordinari.

3.2. *Liquidatori.*

In caso di liquidazione di società o enti soggetti alla imposta sul reddito delle persone giuridiche e di società di persone la facoltà di presentare dichiarazione integrativa

spetta al liquidatore o, in mancanza, al rappresentante legale, al quale è attribuita l'amministrazione del patrimonio ai fini della definizione delle pendenze esistenti e della attribuzione dei beni residuati.

I liquidatori possono presentare dichiarazioni integrative agli effetti delle imposte sui redditi e delle ritenute dovute sia per i periodi d'imposta anteriori che per quelli successivi alla data in cui ha effetto la deliberazione di messa in liquidazione.

Si rinvia a quanto verrà precisato nel prosieguo in merito alla presentazione delle dichiarazioni integrative comportanti definizione automatica delle imposte, in ordine alla impossibilità di avvalersi di tale modalità di integrazione con riferimento ai periodi di imposta i cui redditi siano stati determinati in via provvisoria a causa della liquidazione. Resta ferma la possibilità di avvalersi della definizione automatica per tutti i periodi anteriori alla deliberazione di messa in liquidazione, nonché per quelli successivi, nel caso in cui le dichiarazioni dei redditi abbiano assunto carattere di definitività a causa del prolungarsi della liquidazione oltre i termini previsti dalla legge. Qualora la durata della liquidazione non abbia superato i detti termini, ai fini della definizione automatica, si terrà conto soltanto delle risultanze della dichiarazione dei redditi presentata entro quattro mesi dalla chiusura dalla liquidazione stessa.

Le regole sopra richiamate sono applicabili, naturalmente, anche in caso di liquidazione dell'impresa individuale, regolamentata, a partire dal 1988, dall'articolo 124 del testo unico delle imposte sui redditi e dall'articolo 17 del D.P.R. 4 febbraio 1988, n. 42. Si ricorda che, in base a quanto disposto da quest'ultimo articolo, le dichiarazioni dei redditi devono essere presentate dal liquidatore o, in mancanza, dall'imprenditore.

3.3. *Curatori fallimentari, commissari liquidatori, commissari delle grandi imprese in crisi, curatori dell'eredità giacente e amministratori di eredità devolute sotto condizione sospensiva o in favore di nascituri non ancora concepiti.*

L'articolo 61 ha espressamente esteso la facoltà di presentare le dichiarazioni integrative a particolari soggetti, quali il curatore del fallimento, il commissario liquidatore ed il commissario dell'amministrazione straordinaria delle grandi imprese in crisi.

Poiché i contribuenti nei cui confronti è in corso una procedura fallimentare, di liquidazione coatta amministrativa ovvero di amministrazione straordinaria di cui al decreto-legge 30 gennaio 1979, n. 26, convertito dalla legge 3 aprile 1979, n. 95 e successive modificazioni, hanno perso la capacità di amministrare e di disporre dei propri beni e il potere di amministrazione è passato ai soggetti sopra menzionati, è sembrato opportuno consentire a questi soggetti di avvalersi delle disposizioni di condono.

Questi ultimi soggetti possono, però, esercitare la facoltà di presentazione della dichiarazione integrativa soltanto se, conformemente a quanto previsto nello stesso articolo 61 e secondo le norme che regolano ciascuna procedura concorsuale: *a)* abbiano acquisito il parere del comitato dei creditori in caso di fallimento o del comitato di sorveglianza in caso di liquidazione coatta amministrativa e di amministrazione straordinaria delle grandi imprese in crisi; b) abbiano ottenuto l'autorizzazione del giudice delegato nella ipotesi di fallimento e quella dell'autorità amministrativa che vigila sulla liquidazione nelle altre due ipotesi.

Il curatore, il commissario liquidatore o dell'amministrazione straordinaria, possono presentare dichiarazioni integrative sia per i periodi d'imposta anteriori all'instaurarsi della procedura concorsuale, sia per quelli per i quali gli stessi avevano l'obbligo, ai sensi dell'articolo 10 del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600, di presentare la dichiarazione dei redditi come sostituti di imposta.

Nel caso in cui il curatore, ovvero il commissario liquidatore o dell'amministrazione straordinaria, presenti la dichiarazione integrativa, lo stesso, ai sensi dell'articolo 61, deve provvedere al pagamento delle somme dovute a seguito delle dichiarazioni, entro i termini e con le modalità stabilite dalla legge.

Lo stesso articolo 61 dispone che i debiti in questione vanno equiparati a quelli previsti dall'art. 111, primo comma, n. 1, delle disposizioni sulla disciplina del fallimento, approvata con R.D. 16 marzo 1942, n. 267, ai fini dell'ordine preferenziale di distribuzione delle somme ricavate dalla liquidazione dell'attivo.

La possibilità di fruire delle disposizioni concernenti il condono è stata riconosciuta anche ai curatori di eredità giacenti e agli amministratori di eredità devolute sotto condizione sospensiva o in favore di nascituri non ancora concepiti. Si tratta dei soggetti ai quali, in base al combinato disposto degli articoli 131 del testo unico delle imposte sui redditi e 19 del D.P.R. n. 42 del 1988, è stato attribuito l'obbligo, a partire dal 1988, di presentare le dichiarazioni dei redditi e dei sostituti di imposta relative ai periodi di imposta:

a) nel quale si è aperta la successione e in quelli anteriori già decorsi prima dell'assunzione delle funzioni;

b) nel corso del quale è avvenuto il decesso e quello precedente se il termine non era decorso al momento del decesso;

c) nel quale hanno assunto le funzioni e quelli successivi fino a quello anteriore al periodo di imposta nel quale cessa la curatela o l'amministrazione. Analoghi obblighi incombono ai detti soggetti in relazione alle dichiarazioni di sostituto di imposta.

3.4. *Associazioni fra artisti e professionisti.*

Possono avvalersi delle disposizioni per agevolare la definizione delle situazioni e pendenze tributarie anche le associazioni tra artisti e professionisti.

Le associazioni in parola, anche se prive di autonoma soggettività passiva ai fini delle imposte sui redditi, essendo tenute al rispetto degli obblighi contabili, nonché di presentazione della dichiarazione dei redditi modello 750, possono essere interessate a presentare dichiarazioni integrative per sanare eventuali violazioni degli obblighi già menzionati.

In riferimento ai periodi di imposta non accertati tali associazioni possono presentare dichiarazioni integrative con effetti automatici di cui all'articolo 38, versando, in assenza di imposte su cui commisurare le maggiorazioni percentuali, gli importi minimi previsti nel comma 3 dello stesso articolo 38.

3.5. *Altri soggetti interessati alla presentazione della dichiarazione integrativa.*

L'art. 67 prevede che l'amnistia possa essere applicata ai reati in materia di imposte sui reddditi commessi entro il 30 settembre 1991, a condizione che, per ciascun periodo d'imposta cui i reati si riferiscono, il contribuente «o chiunque altro avendone interesse» presenti dichiarazione integrativa aventi le caratteristiche specificate nello stesso articolo.

Come è stato già precisato con circolare n. 43 del 1° dicembre 1984 in relazione ad analoga disciplina contenuta nell'articolo 1, secondo e terzo comma, del D.P.R. 9 agosto 1982, n. 525, concernente la concessione di amnistia per reati tributari connessa al precedente condono e nella circolare n. 25, prot. 7/1772, del 26 luglio 1991, concernente la sanatoria delle irregolarità formali, l'espressione «chiunque vi abbia interesse» è riferibile anche a soggetti diversi dai soggetti passivi delle imposte sui redditi destinatari della normativa di condono.

Tra i soggetti che possono avere interesse a presentare la dichiarazione integrativa, nelle ipotesi in cui questa non sia presentata direttamente dal contribuente interessato, possono annoverarsi: gli imprenditori falliti che continuano, pur se spossessati dei loro beni, a rivestire comunque la qualifica di soggetti passivi, gli ex amministratori e, in genere, i rappresentanti legali succedutisi nella conduzione della società o ente che siano incorsi in responsabilità di ordine penale per atti e omissioni ad essi imputabili (fermo restando quanto precisato nel capitolo XII con riguardo a coloro che hanno perso la rappresentanza del soggetto passivo o inadempiente alla data del 30 settembre 1991) nonché i soci di società di persone che possono essere chiamati a rispondere di violazioni aventi rilevanza penale commesse da altri soci nell'espletamento, anche in via di fatto, dell'attività di amministrazione della società.

La dichiarazione integrativa prodotta, oltre ad essere determinante ai fini dell'ammissione al beneficio dell'amnistia, costituisce anche titolo per procedere alla riscossione nei confronti di colui che l'ha sottoscritta e presentata anche mediante iscrizione a ruolo nel caso in cui non siano stati effettuati i versamenti dovuti in base alla dichiarazione integrativa.

3.6. *Società fuse o trasformate.*

L'articolo 32, comma 2, disciplina le ipotesi di presentazione delle dichiarazioni integrative nei casi di trasformazione e fusione di società stabilendo che le dichiarazioni devono essere presentate dalle società risultanti dalla fusione o incorporazione, in quanto la società incorporante ovvero la società risultante dalla fusione subentra in tutti i diritti e in tutti gli obblighi della società incorporata ovvero delle società preesistenti, realizzandosi una successione a titolo universale della società incorporante o che risulta dalla fusione nel patrimonio delle società incorporate o preesistenti.

Analogamente, nel caso di trasformazione di una società in un'altra di tipo diverso, la facoltà di presentare la dichiarazione integrativa, relativa ai periodi d'imposta precedenti la trasformazione stessa, spetta alla società trasformata.

Per quanto concerne i casi di fusione, si precisa che le singole società fuse e incorporate conservano una posizione autonoma, sia tra di esse che rispetto alla società risultante dalla fusione, ai fini dell'applicazione delle norme concernenti la definizione delle situazioni e pendenze in materia di imposte sui redditi e di ritenute, con presentazione di distinte dichiarazioni integrative.

Relativamente ai casi di trasformazione è stabilito che:

a) nelle ipotesi di trasformazione di una società di persone in una società di capitali o viceversa, si applicano le stesse disposizioni previste per i casi di fusione;

b) nelle ipotesi di trasformazione di una società di persone in un'altra società di persone, ovvero di una società di capitali in un'altra società di capitali, la società risultante dalla trasformazione deve invece presentare un'unica dichiarazione integrativa e per i periodi di imposta anteriori e posteriori alla trasformazione devono essere adottate modalità di integrazione tra loro compatibili. Pertanto se, ad esempio, per i periodi di imposta a partire da quello in corso alla data della trasformazione viene richiesta la definizione automatica ai sensi dell'articolo 38 lo stesso tipo di definizione va chiesto anche per tutti i periodi di imposta anteriori a quello di trasformazione, suscettibili di tale definizione.

3.7. *Coniugi che hanno presentato congiuntamente la dichiarazione dei redditi.*

L'articolo 33, comma 2, stabilisce che la dichiarazione integrativa presentata da un coniuge non esplica alcun effetto nei confronti dell'altro coniuge anche nell'ipotesi in cui la dichiarazione originaria sia stata presentata in forma congiunta. Conseguentemente, nell'ipotesi, ad esempio, di dichiarazione originaria congiunta, la dichiarazione integrativa nella quale è chiesta la definizione automatica delle imposte ai sensi dell'articolo 38, qualora venga presentata da uno solo dei coniugi

aumentando della percentuale ivi prevista l'ammontare della propria IRPEF autoliquidata, deve ritenersi valida con riferimento al solo dichiarante, purché siano rispettati i valori minimi previsti dal citato articolo.

In caso di presentazione di dichiarazione integrativa semplice o con effetto automatico da parte di entrambi i coniugi o di uno solo di essi, restano comunque salvi, ai sensi dell'articolo 57, comma 1, gli effetti della liquidazione delle imposte in base alla dichiarazione originaria a norma degli articoli 36-*bis* e 36-*ter* del D.P.R. n. 600 del 1973.

Pertanto, la definizione delle pendenze tributarie non eserciterà alcuna influenza, ad esempio, sulla compensazione eventualmente operata nella dichiarazione originaria tra la posizione creditoria di uno dei coniugi e la posizione debitoria dell'altro coniuge.

3.8. *Soci di società di persone, associati di associazioni tra artisti e professionisti, coniuge che gestisce l'azienda in comunione.*

L'articolo 33, comma 3, riconosce autonoma efficacia alle dichiarazioni integrative dei soggetti ai quali sono imputati pro-quota i redditi delle società o associazioni di cui all'art. 5 del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 597 e successive modificazioni ed all'articolo 5 del testo unico delle imposte sui redditi e successive modificazioni e delle aziende gestite in comunione tra i coniugi rispetto alle dichiarazioni integrative presentate dalla società o associazione o dall'altro coniuge.

Infatti, i primi possono presentare dichiarazioni integrative indipendentemente dalla presentazione di analoghe dichiarazioni da parte delle società od associazioni o dell'altro coniuge. D'altra parte, nel caso in cui questi ultimi soggetti abbiano presentato proprie dichiarazioni integrative, le stesse esplicano efficacia solo nei loro confronti. Non sono perciò applicabili alle dichiarazioni integrative dei soggetti medesimi le disposizioni degli articoli 6, primo comma, e 40, secondo comma, del D.P.R. n. 600 del 1973, con riguardo alle dichiarazioni dei redditi delle società o associazioni di cui all'articolo 5 del D.P.R. n. 597 o all'articolo 5 del testo unico delle imposte sui redditi, disposizioni in base alle quali la dichiarazione della società o associazione esplica i suoi effetti anche in riferimento alle imposte personali dovute dai soci o associati e alla rettifica di detta dichiarazione si procede con unico atto ai fini di entrambe le imposte e cioè dell'ILOR dovuta dalla società e ai fini dell'imposta personale dovuta dai soci o associati.

Di conseguenza, qualora i soggetti cui sono imputati pro-quota i redditi delle menzionate società o associazioni e delle aziende gestite in comunione tra i coniugi non si avvalgano della facoltà di presentare dichiarazioni integrative, ovvero le presentino, ma senza richiedere la definizione automatica delle imposte di loro spettanza, ovvero delle controversie pendenti e relative alle stesse, si verificheranno nei loro confronti le seguenti conseguenze:

a) le controversie ancora pendenti che li riguardano proseguiranno, ovvero, nel caso in cui gli stessi presentino dichiarazioni integrative che non comportano l'estinzione delle controversie, queste proseguiranno limitatamente alla differenza tra l'imponibile accertato e quello risultante dalla dichiarazione integrativa;

b) per i periodi d'imposta relativamente ai quali non è stato notificato avviso di accertamento in rettifica o d'ufficio, gli Uffici potranno effettuare accertamenti sulla base dei dati e delle notizie in loro possesso, senza però poter annettere automatica efficacia alle dichiarazioni integrative della società o associazione o dell'altro coniuge. Questi ultimi contribuenti resteranno, comunque, soggetti a controlli ai fini dell'accertamento dei redditi dei soci o associati o dell'altro coniuge, anche qualora abbiano completamente definito le situazioni o pendenze che li riguardano.

Capitolo II

IMPOSTE, RITENUTE ALLA FONTE E REDDITI CONDONABILI

1. *Imposte condonabili*

I contribuenti sono legittimati a presentare dichiarazioni integrative agli effetti dell'IRPEF, dell'IRPEG e dell'ILOR e delle relative addizionali, nonché per i redditi soggetti a tassazione separata ai fini dell'IRPEF secondo le modalità che verranno di seguito illustrate.

In via generale, i contribuenti titolari di redditi assoggettabili sia alle imposte personali sia all'ILOR possono presentare la dichiarazione integrativa in riferimento anche ad una soltanto di dette imposte. L'onere di richiedere la definizione agevolata delle pendenze tributarie relativamente a tutte le imposte sul reddito è infatti posto dagli articoli 34 e 38 a carico soltanto di quei contribuenti che intendono richiedere la definizione automatica delle imposte sia nel caso in cui non sia stato notificato avviso di accertamento, sia nel caso in cui intendano estinguere la controversia sorta a seguito dell'accertamento. Come già detto, le richieste di definizione possono riguardare tutti i redditi posseduti oggetto d'imposizione, siano essi soggetti a tassazione ordinaria ovvero a tassazione separata. Per quanto riguarda questi ultimi redditi va però subito evidenziato che, ai sensi dell'articolo 38, comma 6, l'imposta personale per essi dovuta non può essere definita per definizione automatica.

Per la definizione delle imposte sui redditi non è obbligatoria la definizione dell'imposta sul valore aggiunto e, del pari, per la definizione di quest'ultima imposta non è obbligatoria la definizione delle imposte sui redditi.

Non possono formare oggetto delle dichiarazioni integrative, restando in ogni caso inefficace il condono:

a) le imposte che risultano dovute a seguito della liquidazione delle dichiarazioni dei redditi ai sensi dell'articolo 36-*bis* del D.P.R. n. 600 del 1973.

Le imposte dovute a causa di errata liquidazione del tributo nella originaria dichiarazione dei redditi non possono essere sanate avvalendosi della presentazione di dichiarazioni integrative di condono, penda o meno una controversia originata dalle iscrizioni a ruolo effettuate dagli Uffici delle imposte o dai Centri di Servizio a seguito della riliquidazione delle dichiarazioni operata ai sensi dell'art. 36-*bis* del D.P.R. n. 600 del 1973.

Non è quindi possibile produrre una dichiarazione integrativa semplice ovvero chiedere la definizione automatica delle imposte per sanare l'errata liquidazione del tributo effettuata nella dichiarazione dei redditi, considerato che dall'articolo 57, comma 1, sono stati esplicitamente fatti salvi gli effetti della liquidazione delle imposte in base alla dichiarazione originaria a norma dell'articolo 36-*bis* del D.P.R. n. 600 del 1973.

Ne consegue, parimenti, che la controversia instaurata sulla base di una iscrizione a ruolo originata dalla liquidazione effettuata ai sensi del citato art. 36-*bis* non può essere assimilata a quella instaurata a seguito della notifica di avviso di accertamento.

Giova ricordare che rientrano nell'ambito di applicazione dell'articolo 36-*bis* le violazioni consistenti in:

1) errori materiali e di calcolo commessi nella determinazione degli imponibili e delle imposte o delle ritenute;

2) indicazione nella dichiarazione di ritenute, detrazioni, crediti d'imposta, oneri deducibili in tutto o in parte non spettanti;

3) versamenti omessi o carenti di imposte (anche in acconto) o di ritenute.

Per espresso richiamo contenuto nel comma 8 dell'articolo 63, il disposto del comma 1 dell'art. 57 è applicabile anche nei confronti dei sostituti di imposta.

In merito all'ipotesi di cui al punto 3, si fa, tuttavia, presente che l'art. 3, comma 6, del decreto-legge 27 aprile 1992 n. 269, ha introdotto la possibilità di definizione agevolata per talune ipotesi con riguardo alle quali si rinvia alle istruzioni fornite al capitolo X;

b) le imposte che risultano dovute a seguito della liquidazione ai sensi dell'art. 36-*ter* del D.P.R. n. 600 del 1973 di più dichiarazioni o modelli 101-integrati presentati dallo stesso contribuente;

c) le imposte sostitutive dell'IRPEF, dell'IRPEG e dell'ILOR (ad esempio l'imposta sostitutiva sulla rivalutazione dei beni d'impresa di cui alla legge n. 408 del 1990);

d) le imposte dirette abolite per effetto della riforma tributaria.

2. *Ritenute condonabili.*

I sostituti di imposta sono ammessi a presentare, ai sensi dell'articolo 63, dichiarazioni integrative in luogo di quelle omesse e per rettificare in aumento quelle già presentate, ancorché con ritardo superiore ad un mese, indicando gli ammontari complessivi delle somme o valori corrisposti e le relative ritenute.

Possono, quindi, formare oggetto della dichiarazione integrativa tutte le ritenute che i sostituti erano obbligati ad effettuare su qualsiasi somma o valore da essi corrisposto avente natura reddituale per il percettore.

Nel comma 9 dello stesso articolo 63 è, altresì, precisato che relativamente alle somme e ai valori per i quali il termine di presentazione della dichiarazione è scaduto anteriormente al 30 novembre 1991, si considerano validi i versamenti delle ritenute effettuati anteriormente al 1° gennaio 1992, a condizione che venga presentata la dichiarazione integrativa.

Della modalità di integrazione di cui può fruire il sostituto d'imposta si tratterà diffusamente nel Capitolo IX.

3. *Redditi condonabili*

Il condono può essere richiesto relativamente a qualsiasi reddito, a prescindere dalla categoria di appartenenza.

In relazione ai redditi soggetti a tassazione separata va ricordato che non può essere richiesta la definizione automatica prevista dall'art. 38. Pertanto, i contribuenti che si avvalgono della facoltà di presentare dichiarazione integrativa con definizione automatica, se vogliono dichiarare o integrare un reddito soggetto a tassazione separata, ai fini dell'imposta personale, relativo ad un periodo di imposta compreso tra quelli per i quali viene chiesta la detta definizione automatica devono effettuare, in relazione a tale annualità, anche una integrazione semplice, indicando il reddito soggetto a tassazione separata precedentemente omesso o dichiarato in modo infedele.

Considerato che ai sensi dell'art. 33, comma 2, le dichiarazioni integrative non costituiscono titolo per l'esercizio di opzioni non richieste nella dichiarazione dei redditi originaria, i contribuenti dovranno considerare assoggettati a tassazione separata o meno i redditi da loro posseduti sulla base dei comportamenti tenuti in sede di dichiarazione originaria.

Così, ad esempio, un imprenditore che ha conseguito nell'anno 1989 una plusvalenza derivante da cessione a titolo oneroso di azienda posseduta da più di cinque anni (art. 16, lett. *g*), del testo unico delle imposte sui redditi) ed ha optato nella relativa dichiarazione per la tassazione separata della plusvalenza in questione, deve assoggettare tale plusvalenza, anche ai fini della eventuale dichiarazione integrativa, al regime di tassazione separata.

Ne consegue che per porre rimedio all'infedeltà della dichiarazione originaria relativamente a detto reddito soggetto a tassazione separata, il contribuente deve necessariamente presentare una specifica dichiarazione integrativa semplice e ciò anche nel caso in cui per l'anno 1989 abbia definito la propria posizione tributaria presentando dichiarazione integrativa con definizione automatica.

Capitolo III

PERIODI DI IMPOSTA OGGETTO DI DICHIARAZIONE INTEGRATIVA

1. *Periodi di imposta condonabili*

Le dichiarazioni integrative possono riguardare le imposte dovute per i periodi di imposta relativamente ai quali il termine per la presentazione della dichiarazione dei redditi è scaduto anteriormente al 30 novembre 1991 (cioè per quelle da presentare fino al 29 novembre 1991) e sempreché non sia intervenuto accertamento definitivo.

In deroga a tale principio generale è stato previsto che i contribuenti residenti nei comuni della Sicilia orientale colpiti dal sisma del dicembre 1990, nonché gli enti di cui all'art. 9 del D.L. n. 90 del 1988 e quelli soggetti alle disposizioni in materia di contabilità pubblica, possono presentare dichiarazioni integrative relative ai periodi d'imposta per i quali il termine ordinario di presentazione della dichiarazione è stato prorogato e scade in data successiva a quella del 1° gennaio 1992 soltanto se, anteriormente a detta ultima data, le dichiarazioni originarie e/o quelle presentate avvalendosi del differimento dei termini sono state comunque presentate.

Qualora tale condizione non ricorra, i detti soggetti possono comunque presentare la dichiarazione integrativa anche ai sensi dell'art. 38, relativamente ai periodi di imposta per i quali la condizione stessa ricorre.

Fuori dalle ipotesi sopra richiamate, concernenti proroghe di termini disposti con specifici provvedimenti legislativi, non è consentito avvalersi delle disposizioni agevolative in relazione a periodi di imposta per i quali il termine per la presentazione della dichiarazione dei redditi o dei sostituti di imposta è scaduto dopo il 29 novembre 1991, anche se la dichiarazione stessa sia stata presentata anteriormente a tale data.

Rientrano, pertanto, nell'ambito di applicazione delle disposizioni contenute nei titoli VI e VII della legge n. 413 del 1991, tenuto anche conto delle possibili controversie pendenti, i periodi d'imposta a partire da quello che ha avuto inizio dal 1° gennaio 1974 (compresa, per i soggetti il cui esercizio non coincide con l'anno solare, la frazione dell'esercizio 1973 - 1974 successiva al 1° gennaio 1974 che costituisce autonomo periodo d'imposta ai sensi del combinato disposto degli articoli 27 del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 598, e 71 del già citato D.P.R. n. 600) fino a quello:

a) terminato al 31 dicembre 1990 se si è in presenza di persone fisiche o società o associazioni di cui all'art. 5 del D.P.R. n. 597 del 1973 o del testo unico delle imposte sui redditi, le quali sono tenute a presentare la dichiarazione dei redditi tra il 1° e il 31 maggio di ogni anno;

b) terminato entro la data del 29 luglio 1991 se si è in presenza di soggetti all'imposta sul reddito delle persone giuridiche non tenuti all'approvazione del bilancio o del rendiconto, i quali devono presentare la dichiarazione dei redditi entro quattro mesi dalla fine del periodo d'imposta;

c) per il quale è scaduto entro il 29 novembre 1991 il termine di un mese dall'approvazione del bilancio o del rendiconto, ovvero dalla scadenza del termine stabilito dalla legge o dall'atto costitutivo per detta approvazione, qualora quest'ultima non sia intervenuta entro la menzionata scadenza, in presenza di soggetti all'imposta sul reddito delle persone giuridiche tenuti all'approvazione del bilancio o del rendiconto, i quali devono presentare la dichiarazione dei redditi entro il predetto termine di un mese;

d) per il quale il termine per la presentazione della dichiarazione dei redditi è scaduto, ai sensi degli articoli 10 e 11 del D.P.R. n. 600 e dell'articolo 19 del D.P.R. n. 42 del 1988, entro il 29 novembre 1991 nel caso di periodi d'imposta inferiori all'anno solare a causa di liquidazione, fallimento, liquidazione coatta amministrativa, trasformazione, fusione, curatela dell'eredità giacente e amministrazione di eredità devolute sotto condizione sospensiva o in favore di nascituri non ancora concepiti;

e) terminato al 31 dicembre 1990 se si è in presenza di sostituti di imposta tenuti a presentare la dichiarazione modello 770 tra il 1° e il 30 aprile di ciascun anno e la dichiarazione modello 770-*ter* tra il 1° e il 31 marzo di ciascun anno;

f) terminato entro i termini di cui alle precedenti lettere *b)*, *c)* e *d)*, se trattasi di sostituti di imposta tenuti a presentare la dichiarazione modello 770-*bis*.

L'onere di presentare dichiarazioni integrative non sussiste ai fini della definizione agevolata delle pendenze tributarie per i periodi d'imposta per i quali sono scaduti, alla data del 31 dicembre 1990, i termini di decadenza di cui all'articolo 43 del D.P.R. n. 600 senza che gli Uffici delle imposte abbiano provveduto a notificare avvisi di accertamento in rettifica o d'ufficio.

.Pertanto, con riferimento ai periodi d'imposta non accertati coincidenti con l'anno solare, il primo periodo d'imposta per il quale di regola può essere presentata la dichiarazione integrativa (o deve esserlo, in caso di richiesta di definizione automatica delle imposte) è il 1985, in caso di avvenuta presentazione della dichiarazione originaria, o il 1984, in caso di dichiarazione non presentata.

Si ricorda, peraltro, che nei confronti degli imprenditori in regime di contabilità semplificata e degli esercenti arti e professioni che per i periodi d'imposta dal 1983 al 1988 non si sono avvalsi della riapertura dei termini prevista dall'articolo 14 del decreto-legge n. 69 del 1989, i termini per l'accertamento ai fini delle imposte sui redditi, relativi agli anni 1983 e 1984, sono stati prorogati di tre anni.

Gli Uffici delle imposte possono, pertanto, rettificare l'annualità 1983 e l'annualità 1984 (ovvero le annualità 1982 e 1983 in caso di presentazione di dichiarazione nulla o di omissione delle dichiarazioni) rispettivamente, fino al 31 dicembre 1992 e fino al 31 dicembre 1993.

I contribuenti interessati a sanare la propria posizione in relazione a tali annualità potranno, pertanto, presentare dichiarazioni integrative anche per gli anni 1983 e 1984.

Va, peraltro, tenuto presente che i detti periodi di imposta in base al disposto dell'articolo 38, comma 2, possono anche non essere compresi tra quelli non accertati per i quali deve essere obbligatoriamente richiesta la definizione automatica delle imposte. Qualora il contribuente intenda, invece, fruire del condono anche per tali periodi dovrà adottare modalità di integrazione compatibili con quelle richieste per gli altri periodi d'imposta.

Analoghe disposizioni si applicano anche nei confronti dei soggetti residenti nei comuni della Sicilia Orientale colpiti dagli eventi sismici del dicembre 1990 i quali possono fruire del condono anche per gli anni 1983 (in caso di omessa presentazione della relativa dichiarazione dei redditi) e 1984, per i quali sono stati prorogati i termini per l'accertamento ai sensi dell'art. 4, comma 2, del decreto-legge 3 maggio 1991, n. 142, convertito, con modificazioni, dalla legge 3 luglio 1991, n. 195.

Si ricorda, infine, che i soggetti che si sono avvalsi del differimento dei termini di presentazione della dichiarazione previsto dall'articolo 14 del decreto-legge n. 69 del 1989 convertito, con modificazioni, dalla legge n. 154 del medesimo anno, esponendo un ammontare di reddito inferiore a quello risultante dall'applicazione degli appositi coefficienti previsti dalla legge medesima, sono interessati alla presentazione della dichiarazione integrativa anche per i periodi di imposta compresi nelle predette dichiarazioni per i quali i termini per l'accertamento scadono il 31 dicembre 1994.

L'accertamento notificato dal competente Ufficio delle imposte è definitivo quando contro di esso non è stato presentato, nel termine di 60 giorni da quello di notifica, valido ricorso alla Commissione tributaria di 1° grado o, se il ricorso è stato tempestivamente e validamente presentato, quando il procedimento contenzioso si è chiuso con decisione o sentenza passata in giudicato e cioè definitiva.

Deve parimenti ritenersi definitivo, agli effetti della presentazione delle dichiarazioni integrative, l'accertamento del reddito che sia stato impugnato dal contribuente soltanto in relazione alla irrogazione delle sanzioni amministrative.

Capitolo IV

EFFETTI DERIVANTI DALL'APPLICAZIONE DELLA NORMATIVA SUL CONDONO

1. *Effetti derivanti dalla presentazione della dichiarazione integrativa.*

Le dichiarazioni integrative sono irrevocabili e le imposte e le maggiori imposte che da esse risultano sono acquisite a titolo definitivo.

Le definizioni intervenute sulla base delle dette dichiarazioni possono essere modificate soltanto per tener conto di errori materiali o di violazioni della normativa che disciplina il condono nonché al fine di accertare, in base agli elementi in esse contenuti, quali effetti i contribuenti abbiano inteso conseguire.

Nei riguardi dei contribuenti che presentano dichiarazioni integrative non si applicano le seguenti sanzioni amministrative:

1) le pene pecuniarie previste dagli articoli 46 e 49 del D.P.R. n. 600 del 1973 per le ipotesi di omessa, incompleta o infedele dichiarazione dei redditi e di deduzioni e detrazioni indebite. La inapplicabilità delle dette pene pecuniarie è subordinata alla condizione che l'imposta resti definita per l'importo risultante dalla dichiarazione integrativa. Per i periodi d'imposta per i quali dalla dichiarazione integrativa non consegue la definizione automatica delle imposte ovvero la estinzione della controversia pendente restano applicabili le pene pecuniarie commisurate alle maggiori imposte definitivamente accertate;

2) le sanzioni amministrative previste dal titolo V del D.P.R. n. 600 del 1973 e dal titolo III del D.P.R. n. 602 del 1973 nei riguardi dei sostituti di imposta, se l'ammontare delle ritenute resta definito per l'importo corrispondente alle dichiarazioni integrative. Se ciò non dovesse verificarsi in quanto il sostituto, raggiunto da accertamento, indichi nella dichiarazione integrativa somme o valori e quindi ritenute in misura inferiore a quella accertata dall'Ufficio (ad esempio, perché l'Ufficio accerta altre somme o valori assoggettabili a ritenuta) si applicano le sanzioni commisurate alle maggiori ritenute definitivamente accertate;

3) le pene pecuniarie previste in riferimento alle violazioni formali e non formali relative alle imposte sui redditi e alle ritenute, comprese quelle per la tardività della dichiarazione, diverse da quelle menzionate nei punti precedenti, commesse dai contribuenti nei periodi d'imposta per i quali sia stata presentata la dichiarazione integrativa di qualsiasi tipo;

4) interessi e soprattasse relative alle imposte e alle ritenute dovute in base alle dichiarazioni originarie per gli ammontari risultanti dalle dichiarazioni integrative validamente presentate.

Come già detto, restano in ogni caso escluse dal condono, salvo quanto precisato nel capitolo X, le imposte dovute a seguito della liquidazione delle dichiarazioni dei redditi ai sensi degli articoli 36-*bis* e 36-*ter* del decreto del Presidente della Repubblica n. 600 del 1973. Tali imposte, nonché i relativi interessi e soprattasse, restano quindi dovuti anche in caso di presentazione della dichiarazione integrativa, a prescindere dalla modalità di integrazione adottata.

Eventuali rimborsi di ritenute d'acconto, crediti di imposta ed acconti versati risultanti dalla predetta liquidazione delle dichiarazioni dei redditi continuano, pertanto, a seguire il loro corso e i relativi importi non possono essere in alcun caso compensati con gli importi da versare sulla base delle dichiarazioni integrative.

2. Effetti derivanti dalla mancata presentazione delle dichiarazioni intregrative.

L'art. 57, comma 2, dispone che i termini per l'accertamento che non sono scaduti alla data del 31 dicembre 1991 sono prorogati di due anni relativamente ai periodi di imposta che non formano oggetto della dichiarazione integrativa.

Tale proroga si rende applicabile anche nei casi in cui la dichiarazione integrativa presentata non sia valida.

I termini per l'accertamento prorogati in base a tale disposizione sono quindi i seguenti:

Periodo di imposta	Nuovi termini di decadenza per l'accertamento — Dichiarazione presentata	Dichiarazione omessa
1984		31 dicembre 1993
1985	31 dicembre 1993	31 dicembre 1994
1986	31 dicembre 1994	31 dicembre 1995
1987	31 dicembre 1995	31 dicembre 1996
1988	31 dicembre 1996	31 dicembre 1997
1989	31 dicembre 1997	31 dicembre 1998
1990	31 dicembre 1998	31 dicembre 1999

Ai sensi dell'articolo 57, comma 2, ultimo periodo, la disposizione in esame non determina una ulteriore proroga dei termini per l'accertamento nei confronti di quei contribuenti per i quali in relazione agli anni 1983 e 1984 è già operante la proroga dei predetti termini di decadenza prevista dall'articolo 19 del decreto-legge n. 69 del 1989 convertito, con modificazioni, dalla legge n. 154 del medesimo anno.

L'anzidetta proroga dei termini per l'accertamento non si applica nei confronti dei soggetti che si sono avvalsi del differimento dei termini di presentazione della dichiarazione previsto dall'articolo 14 del decreto-legge n. 69 del 1989, convertito dalla legge n. 154 del medesimo anno, esponendo un ammontare di reddito inferiore a quello risultante dall'applicazione degli appositi coefficienti previsti dalla legge medesima per i quali ai fini dell'accertamento resta fermo il termine del 31 dicembre 1994.

Si ricorda che l'art. 55, comma 10, della legge n. 413 del 1991 ha stabilito che, nei riguardi degli enti di cui all'art. 9 del D.L. n. 70 del 1988 e di quelli soggetti alle disposizioni in materia di contabilità pubblica, gli accertamenti relativi a tutti gli anni per i quali è stato differito il termine di presentazione della dichiarazione e che non siano stati definiti ai sensi della predetta legge dovranno comunque essere effettuati, a pena di decadenza, entro il 31 dicembre 1995.

3. Sospensione dei termini per ricorrere e di impugnativa.

Nel periodo 1° gennaio - 1° giugno 1992 è prevista, inoltre, indipendentemente dalla presentazione delle dichiarazioni integrative, la sospensione dei termini per ricorrere o per impugnare. Conseguentemente i periodi di imposta per i quali sono stati notificati avvisi di accertamento successivamente al 1° novembre 1991 possono formare oggetto di dichiarazione integrativa anche se alla data del 1° gennaio 1992 non risulta ancora prodotto alcun ricorso. Analogamente devono ritenersi pendenti anche i rapporti tributari relativi ad anni in contestazione per i quali, successivamente alla predetta data del 1° novembre 1991, sono state notificate decisioni di organi giurisdizionali non impugnate nel termine di 60 giorni dalla notifica.

Ovviamente, successivamente al 1° giugno 1992, sarà cura del contribuente che non intende aderire all'accertamento o alla decisione provvedere alla presentazione dei ricorsi e delle impugnative nel rispetto dei termini di decadenza, al fine di evitare che i provvedimenti notificati si rendano definitivi.

In presenza di valida dichiarazione integrativa, la presentazione dei ricorsi e delle impugnative non è tuttavia necessaria nelle seguenti ipotesi che comportano estinzione della controversia:

1) dichiarazione con richiesta di definizione automatica ai sensi dell'articolo 34;

2) dichiarazione integrativa semplice ai sensi dell'articolo 36, nella quale sia indicato l'intero imponibile risultante dall'accertamento parziale di cui all'art. 41-*bis* del D.P.R. n. 600 del 1973;

3) dichiarazione integrativa semplice relativa a periodi d'imposta per i quali sono stati notificati avvisi di accertamento successivamente al 30 settembre 1991, relativamente ai quali l'estinzione della controversia si ottiene fruendo della franchigia di cui all'art. 37;

4) dichiarazione integrativa con richiesta di definizione automatica ai sensi dell'art. 38, relativa a periodi d'imposta per i quali sono stati notificati avvisi di accertamento successivamente al 30 settembre 1991;

5) dichiarazione integrativa semplice presentata dai sostituti d'imposta ai sensi dell'art. 63, con la quale si corrisponde l'intero importo delle ritenute o delle maggiori ritenute accertate.

Capitolo V

MODALITÀ E TERMINI DI PRESENTAZIONE DELLE DICHIARAZIONI INTEGRATIVE

1. Contenuto

Le dichiarazioni integrative vanno redatte, a pena di nullità, su modelli conformi a quelli approvati con il decreto ministeriale 29 gennaio 1992, pubblicato nel Supplemento Ordinario n. 20 alla *Gazzetta Ufficiale* n. 25 del 31 gennaio 1991, come modificato dal successivo decreto ministeriale 13 febbraio 1992, pubblicato nella *Gazzetta Ufficiale* n. 39 del 17 febbraio 1992.

Le dichiarazioni vanno spedite all'Ufficio o al Centro di servizio delle imposte dirette competente in base al domicilio fiscale del dichiarante al momento della presentazione della dichiarazione integrativa.

Gli eredi devono presentare la dichiarazione integrativa all'Ufficio o al Centro di servizio competente in base all'ultimo domicilio fiscale del contribuente deceduto.

A differenza di quanto previsto per le dichiarazioni dei redditi e dei sostituti di imposta - le quali, ai sensi del primo comma dell'art. 12 del D.P.R. n. 600 del 1973, possono anche essere presentate all'Ufficio del Comune - le dichiarazioni integrative, per espressa previsione dell'art. 32, comma 2, della legge 413 del 1991, devono essere necessariamente spedite per posta tramite raccomandata senza ricevuta di ritorno.

Secondo il disposto dell'art. 12, secondo e terzo comma, del D.P.R. n. 600 del 1973, dette dichiarazioni integrative si considerano presentate nel giorno in cui le stesse sono consegnate all'Ufficio postale e la prova della loro presentazione è data dalla ricevuta della raccomandata; nessun'altra prova può essere addotta in contrasto con le risultanze di tale documento.

Ai sensi dell'art. 57, comma 4, ultimo periodo, sono considerate valide anche le dichiarazioni integrative spedite ad ufficio incompetente, a condizione che la spedizione sia avvenuta entro il termine del 1° giugno 1992.

Le dichiarazioni integrative devono essere sottoscritte, conformemente a quanto disposto dall'art. 8 del decreto del Presidente della Repubblica n. 600 del 1973, dal soggetto interessato o da chi ne ha la rappresentanza legale o negoziale. In caso di soggetti diversi dalle persone fisiche occorre la sottoscrizione del rappresentante legale e, in mancanza, di chi ne ha l'amministrazione anche di fatto, o del rappresentante negoziale, nonché, in caso di società ed enti soggetti all'imposta sul reddito delle persone giuridiche presso cui esiste un organo di controllo, delle persone fisiche che lo costituiscono o del presidente se si tratta di organo collegiale. La mancata sottoscrizione da parte del contribuente o del rappresentante comporta la nullità della dichiarazione integrativa, mentre nel caso della mancata sottoscrizione dei membri o del presidente dell'organo di controllo la dichiarazione integrativa resta valida.

Le dichiarazioni integrative devono essere spedite dal 1° aprile al 1° giugno 1992.

Gli eredi dei contribuenti deceduti nel periodo dal 1° dicembre 1991 al 1° giugno 1992 possono presentare la dichiarazione integrativa, relativamente alle imposte dovute dai detti contribuenti, entro il 30 settembre 1992.

In deroga al principio generale stabilito dall'art. 9, comma 7, del decreto del Presidente della Repubblica n. 600 del 1973, non è consentita la presentazione di dichiarazioni integrative entro il mese successivo al termine di scadenza.

Ciascun contribuente può presentare, in riferimento alla propria situazione tributaria, una sola dichiarazione integrativa, sia pure con distinta esposizione dei dati richiesti con riguardo a ciascun periodo d'imposta cui la dichiarazione stessa si riferisce ed alle modalità di integrazione prescritte per sanare i singoli periodi d'imposta. Può tuttavia avvenire che particolari soggetti di cui si è già detto (eredi, società incorporanti o risultanti dalla fusione, dalla trasformazione, ecc.) presentino due dichiarazioni integrative, l'una in riferimento alla propria posizione tributaria e l'altra in riferimento alla situazione tributaria di soggetti diversi, quali un contribuente deceduto, una società fusa o trasformata, ecc.

Capitolo VI

CONTENUTO DELLE DICHIARAZIONI INTEGRATIVE E VERSAMENTI

1. *Contenuto delle dichiarazioni integrative.*

Nell'art. 33, comma 1, viene specificato che le dichiarazioni integrative non costituiscono titolo per il rimborso di ritenute, acconti d'imposta, crediti d'imposta precedentemente non dichiarati né per il riconoscimento di esenzioni o agevolazioni non richieste in precedenza, ovvero di detrazioni d'imposta diverse o maggiori di quelle originariamente dichiarate né per l'esercizio di opzioni. Viene precisato, altresì, che le dichiarazioni integrative non esplicano alcun effetto ai fini del calcolo della maggiorazione di conguaglio.

Alla luce di tale disposizione, come già detto, è quindi possibile detrarre dall'ammontare dell'imposta dovuta in base alla dichiarazione integrativa, ritenute e acconti d'imposta precedentemente non dichiarati, salva l'irrilevanza di eventuali crediti emergenti dallo scomputo dei detti importi.

È di regola parimenti detraibile dall'imposta dovuta in base alla dichiarazione integrativa (salvo che questa non sia presentata ai sensi dell'art. 38) l'ammontare delle imposte versate dal contribuente sulla base delle dichiarazioni originarie presentate oltre il mese ovvero nei casi in cui siano state presentate le dichiarazioni integrative di cui all'art. 33, comma 1, secondo periodo della legge n. 413 del 1991.

È inoltre possibile detrarre dall'imposta dovuta in base alla dichiarazione integrativa (restando sempre salva l'irrilevanza di eventuali crediti):

i crediti di imposta per i redditi prodotti all'estero, di cui all'art. 18 del decreto del Presidente della Repubblica n. 597 del 1973 ed all'art. 15 del testo unico delle imposte sui redditi, precedentemente non richiesti;

i crediti di imposta per gli utili distribuiti da società ed enti, di cui alla legge n. 904 del 1977 ed all'art. 14 del testo unico delle imposte sui redditi, precedentemente non dichiarati;

i crediti di imposta per i registratori di cassa di cui all'art. 3 della legge n. 18 del 1983, precedentemente non richiesti;

i crediti di imposta per gli autotrasportatori di cui all'art. 13 del decreto legge n. 90 del 1990, convertito dalla legge n. 165 del medesimo anno e successive modificazioni, precedentemente non dichiarati.

Non è, invece, possibile detrarre dall'imposta dovuta in base alla dichiarazione integrativa le detrazioni di imposta, di cui agli articoli 15, 16 e 16-*bis* del decreto del Presidente della Repubblica n. 597 del 1973 ed agli articoli 12 e 13 del testo unico delle imposte sui redditi, non evidenziate nella dichiarazione originaria o nel modello 101 ovvero maggiori di quelle originariamente dichiarate.

Resta, comunque scomputabile, la quota delle predette detrazioni che, seppur evidenziata nella dichiarazione originaria, non è stata scomputata per incapienza dell'imposta lorda afferente ai redditi cui le detrazioni stesse si riferiscono, qualora lo scomputo stesso si renda possibile per effetto degli importi integrativamente dichiarati.

Va evidenziato, peraltro, che nell'art. 38, comma 2, in deroga alle disposizioni precedentemente illustrate, è stato precisato che, in caso di integrazione con definizione automatica relativa ai periodi non accertati, le detrazioni di imposta, le ritenute e i crediti di imposta non possono comunque essere riconosciuti in misura superiore a quella risultante dalla dichiarazione originaria.

Le dichiarazioni integrative, sia semplici che con effetto automatico, sono finalizzate esclusivamente alla definizione di pendenze tributarie e non possono quindi costituire titolo per conseguire altri scopi per i quali le relative azioni non vennero esercitate nei termini previsti. Conseguentemente, la richiesta fatta nella dichiarazione integrativa di esenzione totale o parziale dall'ILOR o di riduzione dell'aliquota dell'IRPEG deve considerarsi come non apposta.

In sede di compilazione delle dichiarazioni integrative i contribuenti, nell'indicare un maggior reddito o una maggiore imposta rispetto a quelli evidenziati nella dichiarazione originaria, devono tener conto altresì che, ai fini dell'applicazione delle disposizioni di condono, si considerano dichiarati indipendentemente dall'esistenza o meno di accertamenti e dalla data in cui essi siano stati eventualmente notificati, nella dichiarazione originaria i redditi, le perdite, le imposte lorde e le addizionali esposti nelle dichiarazioni integrative previste dalle seguenti disposizioni:

a) articoli da 14 a 19 del decreto-legge 2 marzo 1989, n. 69, convertito, con modificazioni, dalla legge 27 aprile 1989, n. 154, ossia delle dichiarazioni prodotte nel 1989 dagli imprenditori in regime di contabilità semplificata e dagli esercenti arti e professioni che, avvalendosi del differimento dei termini ivi previsto, hanno potuto produrre dichiarazioni integrative di quelle originarie;

b) articoli da 5 a 8 del decreto-legge 25 novembre 1989, n. 383, decaduto per mancata conversione ma i cui effetti sono stati fatti salvi dall'art. 1, comma 2, della legge 18 novembre 1991, n. 363, ossia delle dichiarazioni di condono dei redditi dei fabbricati prodotte nell'anno 1989;

c) art. 14 della legge 29 dicembre 1990, n. 408. Si tratta delle dichiarazioni prodotte, entro il 30 novembre 1991, dai contribuenti che si sono avvalsi del cosiddetto «ravvedimento operoso» integrando il contenuto delle dichiarazioni originarie e versando le soprattasse previste dalla norma medesima.

Si fa presente che i contribuenti residenti nelle zone della regione Lombardia colpite dalle alluvioni dei mesi di luglio ed agosto 1987 che hanno presentato le istanze previste dall'art. 11, comma 2, della legge 2 maggio 1990, n. 102, devono fare riferimento alle risultanze delle dichiarazioni originarie così come risultano integrate dalle istanze medesime.

Sempre in ordine alla compilazione delle dichiarazioni integrative va ricordato, altresì, che si considerano validamente presentate e non già omesse, contrariamente a quanto stabilito dagli articoli 1, quarto comma, lettera d), e 8, ultimo comma, del decreto del Presidente della Repubblica n. 600 del 1973:

1) le dichiarazioni dei redditi e dei sostituti d'imposta presentate, anteriormente al 30 novembre 1991, con ritardo superiore ad un mese anche nel caso in cui siano state presentate ad ufficio incompetente;

2) le dichiarazioni dei redditi presentate nei termini ad ufficio incompetente;

3) i certificati dei sostituti d'imposta di cui alla lettera d), comma 4 dell'art. 1 del decreto del Presidente della Repubblica n. 600 del 1973, presentati in luogo della dichiarazione dei redditi, pur in assenza delle condizioni richieste nello stesso art. 1.

2. *Versamenti.*

Le somme dovute in base alla dichiarazione integrativa o alla apposita istanza di cui all'art. 57, comma 6, devono essere versate mediante delega ad aziende di credito autorizzate o mediante distinta di versamento o bollettino di conto corrente postale al Concessionario della riscossione. I moduli devono essere conformi a quelli approvati con decreto ministeriale.

Relativamente ai versamenti dei sostituti di imposta si rinvia alle istruzioni contenute nel cap. IX.

Si fa presente che con decreto del 18 marzo 1992, pubblicato in *Gazzetta Ufficiale* n. 85 del 10 aprile 1992, sono state dettate le modalità di versamento, mediante conto corrente postale al Concessionario delle imposte dovute per la definizione agevolata delle pendenze tributarie; con decreto, invece, del 12 marzo 1992, pubblicato in *Gazzetta Ufficiale* n. 81 del 6 aprile 1992, sono state disciplinate le modalità di riscossione mediante versamento diretto al Concessionario; infine, con decreto del 14 marzo 1992, pubblicato in *Gazzetta Ufficiale* n. 89 del 15 aprile 1992, sono state approvate le modalità di versamento mediante delega alle aziende di credito.

Il versamento deve riguardare tutte le imposte relative ai redditi a tassazione ordinaria, indipendentemente dalla modalità di integrazione prescelta e dalla circostanza che le somme si riferiscano a periodi di imposta per i quali è stato notificato avviso di accertamento ovvero a periodi non accertati, nonché le sanzioni dovute in caso di dichiarazione integrativa con estinzione di controversie relative ad infrazioni formali.

Per quanto riguarda, invece, le imposte relative a redditi soggetti a tassazione separata, le stesse non devono essere versate ma verranno iscritte a ruolo a cura degli Uffici competenti sulla base delle risultanze delle dichiarazioni integrative.

Si ricorda che relativamente ai periodi d'imposta che formano oggetto di dichiarazione integrativa per i quali sono stati notificati avvisi di accertamento ed iscritte a ruolo e versate le relative imposte nonché gli interessi, ai sensi degli articoli 15 e 20 del decreto del Presidente della Repubblica 602 del 1973 le imposte dovute in base a detta dichiarazione vanno ridotte dei predetti ammontari iscritti a ruolo e versati.

Qualora in un periodo d'imposta le somme iscritte a ruolo a titolo provvisorio e versate risultino superiori a quelle dovute in base alla dichiarazione integrativa, l'eccedenza formerà oggetto di rimborso da parte dell'Ufficio delle imposte che ha effettuato l'accertamento in sede di controllo delle dichiarazioni integrative. Pertanto, detta eccedenza non potrà essere compensata con le somme dovute per effetto alla dichiarazione integrativa relativamente ad altri periodi d'imposta.

I versamenti delle imposte e delle ritenute dovute in base alla dichiarazione integrativa o all'apposita istanza di cui all'art. 57, comma 6, devono essere effettuati in tre rate di eguale importo nei seguenti periodi:

1° aprile 20 maggio 1992;
1° luglio 31 luglio 1992;
1° luglio 31 luglio 1993.

Gli eredi dei contribuenti deceduti nel periodo dal 1° dicembre 1991 al 1° giugno 1992, per i quali il termine di presentazione della dichiarazione integrativa è prorogato al 30 settembre 1992, devono effettuare i versamenti in ragione del:

40 per cento, entro il 30 settembre 1992;
30 per cento, entro il 31 gennaio 1993;
30 per cento, entro il 30 settembre 1993.

Resta ferma la possibilità per il contribuente di versare le somme dovute in base alla dichiarazione integrativa in unica soluzione entro la data stabilita per il versamento della prima rata.

Si ricorda che in caso di mancato, tardivo o insufficiente versamento delle somme dovute sulla base delle dichiarazioni integrative, gli Uffici delle imposte o i Centri di servizio provvederanno a recuperare gli importi dovuti, applicando la soprattassa del 40 per cento e gli interessi nella misura del 9 per cento annuo.

La soprattassa è ridotta al 3 per cento se il versamento viene eseguito entro i tre giorni successivi a quello di scadenza.

Nel caso in cui in sede di controllo delle dichiarazioni integrative gli Uffici riscontrino la incompletezza e/o la non veridicità dei dati ed elementi presi a base per l'applicazione dei coefficienti (ai fini della determinazione della percentuale applicabile in sede di definizione automatica delle imposte relative ai periodi non accertati), sui maggiori importi dovuti e non versati si applica, oltre ai menzionati interessi, la soprattassa dell'80 per cento. In tale ipotesi, l'imposta definitivamente dovuta non potrà comunque eccedere l'ammontare determinato applicando i criteri di cui all'art. 38, comma 2, secondo e terzo periodo.

Resta ferma l'applicazione della soprattassa in misura del 40 per cento in caso di errori di calcolo nella determinazione della percentuale alternativa.

Si richiama l'attenzione dei contribuenti in ordine alla necessità, ai fini dell'efficacia delle dichiarazioni integrative presentate, della regolare effettuazione dei versamenti delle somme in base ad esse dovute. Ciò in quanto l'art. 32, comma 4, della legge n. 413 del 1991 stabilisce che le dichiarazioni integrative producono effetti a condizione che il contribuente esegua regolarmente i versamenti delle predette somme, nonché degli interessi e delle soprattasse iscritti a ruolo a seguito della liquidazione delle dichiarazioni stesse. Pertanto, le dichiarazioni integrative producono effetti soltanto a condizione che le somme in base ad esse dovute vengano versate entro le scadenze previste dalla legge, ovvero, in caso di omesso o carente versamento, a condizione che le imposte, le soprattasse e gli interessi dovuti a seguito delle iscrizioni a ruolo effettuate dagli Uffici vengano versati prima dell'inizio della procedura di riscossione coattiva prevista nel titolo secondo del decreto del Presidente della Repubblica n. 602 del 1973.

Si ricorda, infine, che l'art. 59 della legge n. 413 del 1991 stabilisce che gli importi dovuti relativamente ai periodi d'imposta per i quali è stata richiesta l'estinzione della controversia, ai sensi dell'art. 34 della stessa legge, possono essere rateizzati in un numero massimo di cinque anni, senza il pagamento degli interessi, se l'ammontare di detti importi supera i 500 milioni per ciascuna imposta.

L'art. 4 del decreto ministeriale 29 gennaio 1992 ha stabilito che gli importi rateizzati devono essere versati in rate di uguale ammontare, di cui la prima entro il 20 maggio 1992 e le altre nei mesi di ottobre 1992 e di aprile e ottobre degli anni dal 1993 al 1996.

Capitolo VII

MODALITÀ DI INTEGRAZIONE E DI DEFINIZIONE RELATIVE A IMPOSTE O A MAGGIORI IMPOSTE

Premessa.

Negli articoli 32, 34, 36, 37 e 38 vengono stabilite le modalità di integrazione relativamente ai periodi di imposta per i quali s'intende fruire della definizione agevolata delle situazioni e pendenze tributarie.

In particolare, occorre distinguere tra le ipotesi di integrazioni relative a imposte o maggiori imposte e quelle relative a controversie concernenti irregolarità formali.

Per quanto riguarda la definizione agevolata dei periodi di imposta per i quali è stata omessa la presentazione della dichiarazione ovvero sono stati indicati redditi in modo incompleto o infedele, si possono presentare le seguenti dichiarazioni integrative:

1) dichiarazione integrativa estintiva della controversia per i periodi di imposta per i quali sono stati notificati avvisi di accertamento entro il 30 settembre 1991 (art. 34);

2) dichiarazione integrativa semplice per i periodi di imposta per i quali sono stati notificati avvisi di accertamento entro il 30 settembre 1991, nonché avvisi di accertamento parziale ai sensi dell'art. 41-*bis* del decreto del Presidente della Repubblica n. 600 del 1973 notificati entro il 1° giugno 1992 (art. 36);

3) dichiarazione integrativa semplice per i periodi di imposta per i quali non sono stati notificati avvisi di accertamento, diversi da quelli parziali di cui all'art. 41-*bis* del decreto del Presidente della Repubblica n. 600 del 1973, entro il 30 settembre 1991 nonché per i periodi di imposta per i quali sono stati notificati avvisi di accertamento, diversi da quelli parziali di cui all'art. 41-*bis* del decreto del Presidente della Repubblica n. 600 del 1973, dal 1° ottobre 1991 al 1° giugno 1992 (artt. 32 e 37);

4) dichiarazione integrativa automatica per i periodi di imposta indicati al precedente n. 3 (art. 38).

In caso di presentazione delle suddette dichiarazioni integrative da parte degli esercenti attività d'impresa, l'art. 33, nei commi da 7 a 10, consente di effettuare le regolarizzazioni contabili conseguenti all'applicazione della disciplina sul condono.

L'art. 35 prevede, invece, la possibilità di estinguere controversie pendenti al 1° gennaio 1992, aventi per oggetto pene pecuniarie e soprattasse relative alle infrazioni che non prevedono applicazione d'imposta.

L'art. 57, comma 6, consente, inoltre, a coloro che alla data del 30 settembre 1991 hanno perso la rappresentanza del soggetto passivo o del soggetto inadempiente, di definire le pendenze attinenti l'applicazione delle pene pecuniarie e delle soprattasse per le quali sono responsabili in solido con il soggetto passivo o con il soggetto inadempiente.

L'art. 62-*bis* dispone l'inapplicabilità delle sanzioni amministrative di cui all'art. 92 del decreto del Presidente della Repubblica n. 602 del 1973, nei confronti dei soggetti che hanno esposto nelle dichiarazioni presentate anteriormente al 30 novembre 1991 imposte o ritenute di cui non e stato effettuato il versamento nei termini e per le quali il versamento medesimo sia stato o venga eseguito entro le scadenze ivi stabilite.

L'art. 63, infine, prevede particolari modalità di integrazione delle dichiarazioni dei sostituti d'imposta.

Le diverse modalità di integrazione e di definizione sopra citate vengono esaminate nel capitolo presente e in quelli successivi, che seguono facendo riferimento, per quanto riguarda le dichiarazioni integrative di cui ai punti da 1 a 4 che precedono, ai periodi di imposta accertati e non accertati.

1. *Modalità di integrazione relative ai periodi di imposta accertati.*

1.1. *Generalità.*

Gli articoli 34 e 36 della legge n. 413 del 1991 prevedono specifiche modalità di integrazione per i periodi di imposta relativamente ai quali sono stati notificati avvisi di accertamento entro il 30 settembre 1991. Per i periodi di imposta per i quali sono stati notificati avvisi di accertamento nel periodo dal 1° ottobre 1991 al 1° giugno 1992, diversi dagli accertamenti parziali di cui all'art. 41-*bis* del D.P.R. n. 600 del 1973, il contribuente può, invece, avvalersi delle modalità di integrazione previste dagli articoli 32 e 37 e dall'art. 38 della stessa legge n. 413, che sono illustrate nel successivo paragrafo 2.

Relativamente agli accertamenti parziali di cui all'art. 41-*bis* del D.P.R. n. 600 del 1973, notificati fino al 1° giugno 1992, i contribuenti possono presentare soltanto dichiarazioni integrative semplici ai sensi dell'art. 36 della legge n. 413.

Restano ovviamente escluse dalla definizione agevolata le ipotesi di accertamenti divenuti definitivi alla data del 31 dicembre 1991. A tal fine si ricorda che l'accertamento notificato dal competente Ufficio delle imposte è definitivo quando contro di esso non è stato presentato, nel termine di 60 giorni dalla data della notifica, valido ricorso alla Commissione Tributaria di 1° grado.

Analogamente, il rapporto si rende definitivo e la controversia non può considerarsi pendente quando il procedimento contenzioso si è chiuso con decisione o sentenza passata in giudicato.

Deve parimenti ritenersi definitivo, agli effetti della presentazione delle dichiarazioni integrative, l'accertamento del reddito che è stato impugnato soltanto in relazione alla irrogazione delle sanzioni amministrative.

Ipotesi particolari si configurano allorché si controverta in ordine alla definitività dell'accertamento ovvero nel caso in cui si ricorra contro il ruolo o l'avviso di mora, eccependo la mancata notifica dell'avviso di accertamento. In tali casi, qualora il contribuente abbia presentato dichiarazione integrativa semplice o con effetto automatico nel presupposto che il rapporto sia ancora pendente, la validità di tale dichiarazione integrativa non può che dipendere dall'esito del contenzioso.

I giudizi in corso e i termini per ricorrere o d'impugnativa pendenti alla data del 1° gennaio 1992 o che iniziano a decorrere dopo tale data sono sospesi fino al 1° giugno 1992.

Tuttavia, i giudizi per i quali sia stata fissata udienza di discussione nel suddetto periodo sono sospesi nell'udienza medesima soltanto a richiesta del contribuente che dichiari di voler presentare dichiarazione integrativa.

Va, però, precisato che, anche se il contribuente non si avvale della facoltà di richiedere la sospensione del giudizio in corso, può comunque, nel termine previsto, presentare dichiarazione integrativa, con modalità estintiva o semplice, versando gli importi stabiliti a seconda dello stato della controversia nel momento in cui è entrata in vigore la legge.

Si precisa, inoltre, che non viene meno l'effetto della sospensione del giudizio nell'ipotesi in cui il contribuente, nell'udienza di discussione, abbia chiesto la detta sospensione, affermando di volersi avvalere delle disposizioni per la definizione agevolata delle controversie, ma tuttavia, nei termini prescritti, non presenti la dichiarazione integrativa.

Successivamente al 1° giugno 1992, qualora il contribuente si avvalga della definizione di cui all'art. 34, i giudizi si estinguono mediante ordinanza subordinatamente all'esibizione da parte del contribuente di copia, anche fotostatica, della dichiarazione integrativa corredata della ricevuta comprovante l'avvenuta spedizione. La stessa è revocata su segnalazione dell'ufficio nel caso in cui, in fase di liquidazione, emergano cause di invalidità della dichiarazione integrativa da cui derivi la mancata estinzione della controversia.

Nell'ipotesi in cui il contribuente presenti dichiarazione integrativa semplice ai sensi dell'art. 36, successivamente al 1° giugno 1992 i giudizi restano sospesi, limitatamente ai maggiori imponibili dichiarati, subordinatamente all'esibizione da parte del contribuente di copia, anche fotostatica, della dichiarazione integrativa corredata della ricevuta comprovante l'avvenuta spedizione.

Successivamente al 1° giugno 1992 viene ovviamente meno la sospensione dei termini per ricorrere e di impugnativa e, quindi, il contribuente dovrà prestare particolare attenzione a non far scadere i detti termini senza aver proposto ricorso ovvero avere impugnato la decisione dell'organo giurisdizionale. In caso contrario l'accertamento, ovvero la detta decisione, diverranno definitivi e verrà, quindi, travolta la integrazione parziale effettuata in sede di condono, fermo restando che la presentazione di ricorsi e impugnative non è necessaria nelle ipotesi che comportano estinzione della controversia.

Deve essere, infine, rammentato che, per effetto della predetta sospensione dei termini per ricorrere o d'impugnativa fino al 1° giugno 1992, il decorso dei termini per ricorrere avverso gli avvisi di accertamento o decisioni e sentenze notificati dal 1° gennaio 1992 sarà interrotto anche dalla sospensione feriale legislativamente stabilita nel periodo dal 1° agosto al 15 settembre.

Per effetto del combinato disposto degli articoli 34, comma 6, 36, comma 4, della legge 413, 4, comma 3, del D.M. 29 gennaio 1992 e 1, comma 3, dei decreti-legge 28 febbraio 1992, n. 174, e 27 aprile 1992, n. 269, fino al 1° giugno 1992 opera la sospensione della riscossione rateale delle somme iscritte a ruolo in via provvisoria ai sensi degli articoli 15 e 20 del D.P.R. n. 602 del 1973. Detta sospensione opera per i ruoli resi esecutivi sia prima che dopo il 1° gennaio 1992. Tuttavia, relativamente ai ruoli aventi rate scadute anteriormente all'entrata in vigore della legge n. 413 del 1991, l'azione esecutiva per il recupero dei detti importi non deve essere effettuata solo quando il contribuente dimostri di aver presentato dichiarazione integrativa e di aver provveduto al relativo versamento.

Entro il 15 giugno 1992, i contribuenti possono chiedere la proroga della predetta sospensione della riscossione rateale, presentandone domanda in carta libera, alla competente Intendenza di Finanza, allegando copia, anche fotostatica, della dichiarazione prodotta e della ricevuta comprovante la consegna all'ufficio postale della lettera raccomandata di trasmissione.

Analoga procedura dovrà essere adottata, se sussistono le condizioni sopra evidenziate, per gli importi iscritti nei ruoli resi esecutivi anteriormente al 1° gennaio 1992, relativamente alle rate scadute e non pagate prima di detta data.

La riscossione rateale delle somme iscritte a titolo provvisorio nei ruoli resi esecutivi a partire dal 1° gennaio 1992 riprende con la prima scadenza utile nei confronti dei contribuenti che non abbiano presentato la suddetta domanda di proroga della riscossione.
Effettuata la liquidazione delle dichiarazioni integrative presentate, gli Uffici provvederanno ad emettere gli eventuali provvedimenti di sgravio per le iscrizioni provvisorie relative ai periodi d'imposta cui si riferiscono le dichiarazioni.

A tale riguardo si ricorda che, in base al disposto del comma 5 dell'articolo 39, se, successivamente al 1° giugno 1992, divengono definitivi decisioni, sentenze o accertamenti, concernenti imposte relative a periodi per i quali sono state presentate dichiarazioni integrative prive dei requisiti di validità, gli Uffici delle imposte o i Centri di servizio devono comunque procedere ad iscrivere a ruolo le somme dovute in base alle predette decisioni, sentenze o accertamenti.

L'art. 59, comma 1, stabilisce che gli importi dovuti sulle annualità definite ai sensi dell'art. 34 saranno da computare al netto delle imposte e degli interessi iscritti a ruolo e versati ai sensi degli articoli 15 e 20 del D.P.R. n. 602 del 1973.

Si ricorda che l'art. 6 del D.L. 26 marzo 1992, n. 244 ha introdotto il comma 1-*bis* nell'art. 59 della legge n. 413, in base al quale, nel caso di presentazione della dichiarazione integrativa ai sensi dell'art. 36, i detti importi iscritti a ruolo e versati si scomputano limitatamente alla parte determinata applicando agli stessi una percentuale pari a quella risultante dal rapporto tra le imposte o le ritenute corrispondenti ai maggiori imponibili dichiarati e quelle accertate.

Si precisa, inoltre, che anche nell'ipotesi in cui l'iscrizione a ruolo sia stata eseguita ai sensi dell'art. 11 dello stesso D.P.R. n. 602, cioè quando sussiste fondato pericolo per la riscossione, il contribuente che presenta dichiarazione integrativa, sia estintiva della controversia che semplice, potrà scomputare dall'imposta risultante da detta dichiarazione le menzionate iscrizioni nei ruoli straordinari, nel rispetto ovviamente delle condizioni sopra illustrate per la dichiarazione integrativa semplice (corrispondenza tra l'imposta risultante dalla dichiarazione integrativa medesima effettivamente versata e gli importi iscritti in detti ruoli straordinari).

Per fruire dello scomputo degli importi iscritti a ruolo e versati, alla dichiarazione integrativa dovrà essere allegata la fotocopia delle cartelle esattoriali, se esistenti, e delle ricevute di versamento da cui risultano le causali di versamento, ovvero l'attestazione del competente Ufficio tributario, relative alle causali.

Si ricorda, che gli importi eventualmente risultanti a credito saranno rimborsati dagli Uffici che liquidano la dichiarazione integrativa e non possono essere computati in detrazione degli importi da versare relativamente agli altri periodi di imposta che formano oggetto della stessa dichiarazione integrativa.

Si fa, infine, presente che anche i contribuenti residenti nei comuni della Sicilia orientale colpiti dal sisma del dicembre 1990, nonché gli enti di cui all'art. 9 del D.L. n. 70 del 1988 e quelli soggetti alle disposisioni in materia di contabilità pubblica, possono presentare dichiarazioni integrative ai sensi degli articoli 34 e 36 anche se non siano state presentate le dichiarazioni dei redditi relativamente ai periodi d'imposta per i quali sono stati notificati avvisi di accertamento entro il 30 settembre 1991.

1.2. *Dichiarazione integrativa estintiva della controversia (art. 34).*

1.2.1. *Generalità*

La dichiarazione integrativa estintiva della controversia riguarda i periodi di imposta accertati e comporta l'accettazione di una quota stabilita dalla legge, del reddito imponibile o del maggior reddito imponibile o della minore perdita accertati dall'Ufficio o decisi dagli Organi giurisdizionali. L'estinzione opera a condizione che siano regolarmente effettuati i relativi versamenti.

La dichiarazione integrativa estintiva può essere presentata sia nell'ipotesi che sia stata prodotta dichiarazione originaria sia nel caso di omissione della stessa, nel rispetto delle regole relative alle due diverse fattispecie contenute nei commi 1 e 2 dell'articolo 34. Devesi, peraltro, precisare che rientrano nell'ambito oggettivo di applicazione della disposizione in esame tutte le controversie relative alle imposte o alle maggiori imposte accertate.

Non possono invece essere definite ai sensi dell'art. 34:

le controversie relative alla liquidazione effettuata ai sensi degli artt. 36-*bis* e 36-*ter* del D.P.R. n. 600 del 1973, anche in relazione alle dichiarazioni integrative indicate nel comma 1 dell'art. 33 della legge n. 413 del 1991, ovvero presentate ai sensi del decreto-legge n. 429 del 1982;

le controversie relative ai tributi soppressi;

le controversie relative ad avvisi di accertamento notificati dopo il 30 settembre 1991;

le controversie relative ad avvisi di accertamento parziale ai sensi dell'art. 41-*bis* del D.P.R. n. 600 del 1973.

1.2.2. *Dichiarazione integrativa estintiva della controversia in assenza di decisioni di organi giurisdizionali (art. 34, commi 1 e 2).*

Per i periodi di imposta per i quali è stato notificato accertamento in rettifica o d'ufficio entro il 30 settembre 1991 è stabilito che il contribuente può chiedere l'estinzione della controversia versando le imposte relative ad un imponibile:

a) non inferiore alla somma del 60 per cento dell'imponibile accertato dall'ufficio, o enunciato in decreto di citazione a giudizio penale, e del 15 per cento di quello dichiarato dal contribuente;

b) pari al 65 per cento dell'imponibile accertato se, pur essendo stata presentata la dichiarazione originaria, non sia stato ivi indicato un reddito imponibile relativamente ad una o entrambe le imposte;

c) pari al 70 per cento dell'imponibile accertato se è stata omessa la dichiarazione originaria.

L'imponibile enunciato nel decreto di citazione a giudizio penale assume rilievo soltanto in assenza di un avviso di accertamento ed a condizione che sulla base di detto decreto sia possibile desumere l'entità del reddito imponibile.

Deve, in ogni caso, essere versata un'imposta almeno pari al 20 per cento della maggiore imposta accertata dall'Ufficio. Dal detto importo minimo può essere detratto, come chiarito precedentemente, l'ammontare delle imposte e degli interessi già iscritti a ruolo e versati.

Qualora l'accertamento riguardi sia l'imposta personale che l'ILOR, l'obbligo del detto versamento minimo deve essere rispettato in riferimento a ciascuna imposta.

L'obbligo del versamento del detto importo minimo non sussiste qualora si chieda l'estinzione della controversia in presenza di decisioni di organi giurisdizionali con le modalità illustrate nel paragrafo successivo.

Come già detto, questa modalità di estinzione non può essere richiesta per le controversie relative ad accertamenti parziali di cui all'art. 41-*bis* del D.P.R. n. 600 del 1973 nè per quelle relative ad avvisi di accertamento notificati nel periodo dal 1° ottobre 1991 al 1° giugno 1992.

In ordine alla determinazione dell'imponibile da dichiarare, in presenza di più avvisi di accertamento relativi allo stesso periodo d'imposta è necessario far riferimento all'atto di data più recente nel quale sono ricompresi anche gli effetti del precedente accertamento.

Ai sensi delle disposizioni contenute nell'art. 34, comma 1, ultimo periodo, se alcuni elementi dell'imponibile accertato non sono oggetto di contestazione da parte del contribuente le relative imposte restano dovute per l'intero ammontare di detti elementi e degli stessi non si tiene conto ai fini della dichiarazione integrativa.

Pertanto, se, ad esempio, in sede di ricorso il contribuente ha fatto acquiescenza rispetto ad una parte dell'imponibile o del maggior imponibile accertato dall'Ufficio, le imposte gravanti sulla parte di imponibile non contestato restano interamente dovute unitamente alle relative sanzioni (e non devono essere versate dal contribuente in base alla dichiarazione integrativa).

Ai fini dell'applicazione del 60 per cento previsto dall'art. 34, comma 1, il maggior imponibile non contestato va dedotto dall'imponibile accertato dall'Ufficio.

Tale criterio si applica anche per i redditi indicati nelle dichiarazioni integrative presentate ai sensi del decreto legge n. 429 del 1982.

Esemplificando tale assunto, in presenza di un contribuente che ha dichiarato per l'anno 1987 un reddito imponibile pari a L. 24.000.000 cui l'Ufficio delle imposte ha accertato un reddito imponibile di lire 50.000.000 e che ha presentato un ricorso non contestando solo 5 dei 26 milioni del maggior imponibile accertato, la dichiarazione integrativa produrrà effetti estintivi se verrà dichiarato un reddito pari a (45.000.000 x 60%) + (24.000.000 x 15%) = 27.000.000 + 3.600.000 = 30.600.000.

L'imposta dovuta in base alla dichiarazione integrativa è pari a L. 2.244.000 determinata come segue:

imposta relativa all'imponibile risultante dalla dichiarazione integrativa aumentato del maggior imponibile non contestato (30.600.000 + 5.000.000 = 35.600.000) 8.994.000;

meno;

imposta corrispondente all'imponibile dichiarato aumentato della parte di maggiore imponibile non contestato (24.000.000 + 5.000.000 = 29.000.000) 6.750.000

differenza 2.244.000.

Come accennato in precedenza, se nella dichiarazione originaria non sono stati indicati, per una o entrambe le imposte, redditi imponibili, la controversia si estingue se nella dichiarazione integrativa sono esposti imponibili non inferiori al 65 per cento di quelli accertati dall'Ufficio ai fini di tali imposte.

La disposizione in esame consente di presentare la dichiarazione integrativa estintiva della controversia, anche qualora sia stata presentata dichiarazione tardiva oltre il mese se, anteriormente alla data del 1° ottobre 1991 sia stato notificato avviso di accertamento d'Ufficio perché considerata omessa la dichiarazione originaria ai sensi dell'art. 9, comma 6 del D.P.R. n. 600/1973.

In tal caso, l'imponibile da indicare nella dichiarazione integrativa sarà dato dalla somma del 60 per cento di quello accertato e del 15 per cento di quello indicato nella dichiarazione originaria considerata valida dalla normativa in esame.

Si precisa, che nei casi sopra menzionati la dichiarazione integrativa non costituisce titolo per il rimborso relativo ad imponibili tardivamente dichiarati.

Nell'ipotesi di dichiarazione originaria che esponga un reddito parzialmente o totalmente esente, si esaminano le due fattispecie che possono verificarsi a seguito dell'intervenuto accertamento dell'Ufficio:

se è stato dichiarato un reddito totalmente esente e l'Ufficio non ha riconosciuto in tutto o in parte il diritto all'esenzione, il contribuente potrà estinguere la controversia esponendo, in sede di dichiarazione integrativa, un imponibile pari al 65% del reddito tassabile accertato;

se è stato dichiarato un reddito parzialmente esente e l'Ufficio ha determinato un maggior reddito imponibile, anche se solo attraverso il riconoscimento di una minore esenzione, il contribuente potrà estinguere la controversia esponendo in sede di dichiarazione integrativa un imponibile pari alla somma del 60% del reddito tassabile accertato e del 15% del reddito tassabile dichiarato.

A tale proposito, va precisato che il provvedimento di diniego di esenzione, pur essendo normalmente considerato il primo atto rilevante ai fini dell'accertamento e come tale impugnabile, non costituisce avviso di accertamento ed infatti non espone un reddito imponibile; pertanto, in tali ipotesi, non può essere presentata la dichiarazione integrativa ai sensi degli artt. 34 e 36.

Particolari regole sono dettate per la estinzione delle controversie nei casi in cui si sia in presenza di perdite dichiarate e/o accertate. Ciò può verificarsi non solo per le società di capitali e gli enti equiparati, ma anche per le imprese individuali e le società commerciali di persone (relativamente all'IRPEF dovuta dai soci) in regime di contabilità ordinaria.

Se la dichiarazione originaria esponeva una perdita, l'accertamento dell'Ufficio può aver comportato la determinazione di una minore perdita o di un reddito.

In entrambi i casi, ai fini di una corretta compilazione della dichiarazione integrativa che comporti l'estinzione automatica della controversia, si dovrà calcolare il 60% della differenza tra l'ammontare accertato (reddito e minor perdita) e quello dichiarato (perdita) per la quale dovrà essere corretta la perdita dichiarata.

Si precisa che nei casi in cui l'estinzione automatica della controversia comporti la definizione di una perdita, quest'ultima potrà essere compensata con gli eventuali redditi imponibili dei cinque periodi d'imposta successivi, salvo quelli per i quali il contribuente abbia richiesto la definizione automatica ai sensi dell'articolo 38 secondo quanto più avanti illustrato.

Analogamente, qualora l'applicazione dell'articolo 34 abbia comportato la definizione di un reddito imponibile, da questo possono essere dedotte le eventuali perdite fiscalmente definite dei precedenti cinque esercizi.

Per le dichiarazioni originarie in perdita, le ipotesi possibili possono essere così schematizzate:

Perdita dichiarata	Reddito o perdita accertato	Reddito o perdita definito per integrazione
200.000	+ 400.000	+ 160.000 (1)
500.000		200.000 (2)
400.000	300.000	340.000 (3)

(1) 60% di [+ 400.000 (200.000)] = + 360.000
dichiarato = · 200.000
definito + 160.000

(2) 60% di [0 (-- 500.000)] = + 300.000
dichiarato − 500.000
definito 200.000

(3) 60% di [· · 300.000 (400.000)] = + 60.000
dichiarato − ·· 400.000
definito · · 340.000

Va infine rilevato che, in caso di riduzione della perdita ai sensi dell'art. 34, il contribuente che abbia fruito, per gli esercizi successivi, del riporto della perdita in misura corrispondente a quella evidenziata nella dichiarazione originaria e ridotta per effetto dell'art. 34 medesimo, al fine di evitare l'azione accertatrice dell'Ufficio per i menzionati periodi di imposta, dovrà definirli con le modalità di integrazione semplice, tenendo conto della riduzione della perdita operata ovvero con quella automatica.

L'ultima parte del secondo comma dell'art. 34, disciplina l'ipotesi in cui sia stata omessa la dichiarazione originaria e prescrive, in tale caso, che il contribuente, per ottenere l'estinzione della controversia, deve accettare con la dichiarazione integrativa l'imponibile accertato dall'Ufficio ridotto di un importo pari al 30%; conseguentemente, l'imposta che risulterà dovuta in base alla dichiarazione integrativa non dovrà essere inferiore a quella corrispondente al 70% dell'imponibile accertato.

1.2.3. *Dichiarazione integrativa estintiva della controversia in presenza di decisioni di organi giurisdizionali - (Art. 34, commi 8, 9 e 10).*

Il comma 8 dell'art. 34 stabilisce che nel caso in cui alla data del 1° gennaio 1992 sia stata depositata la decisione di primo grado, la dichiarazione integrativa estintiva della controversia deve recare un maggior imponibile non inferiore al maggiore tra i seguenti importi:

1) 20% del maggior imponibile accertato dall'Ufficio;

2) 80% del maggior imponibile stabilito dalla Commissione tributaria.

Sulla base delle predette percentuali l'imponibile definito ai sensi dell'articolo 34 nelle seguenti ipotesi risulta pari a quello indicato nell'ultima riga della seguente tabella:

Dichiarato	1000	1000	1000	1000
Accertato	1200	1200	1200	1200
Deciso	1020	1100	1200	1000
Definito	1040	1080	1160	1040

Il comma 10 dell'art. 34 dispone che per i periodi d'imposta chiusi in perdita la controversia si estingue se nella dichiarazione integrativa estintiva è indicata una riduzione della perdita dichiarata non inferiore:

a) al 30% dell'ammontare complessivo della riduzione della perdita accertata e dell'eventuale imponibile accertato;

b) all'80% dell'ammontare complessivo della riduzione della perdita accertata e dell'eventuale imponibile accertato riconosciuto con la decisione di primo grado.

Sulla base delle predette regole, nelle situazioni elencate di seguito, la definizione della controversia avverrà per l'importo indicato nell'ultima colonna.

Perdita dichiarata	Perdita reddito accertato	Perdita reddito dec. in 1° gr	Perdita reddito definito per integrazione
100		40	52
100	+ 100	20	36
100	+ 300	+ 30	+ 20

Ipotesi n. 1:

si confronta *a)* con *b)* e si sceglie il valore che porta a definire la perdita meno elevata o il reddito maggiore:

a) = 0,30.[0 - (100)] = 0,30.(+ 100) = +30 (Riduzione della perdita)
100 + 30 = 70 (Perdita definibile per integrazione)

b) = 0,80 [48 (100)] - 0,80.(+ 60) = +48 (Riduzione della perdita)
100 + 40 = 52 (perdita definibile per integrazione)

Ai fini del condono va fatto riferimento alla perdita di 52 così come determinata al punto *b)*.

Ipotesi n. 2:

si confronta *a)* con *b)* e si sceglie il valore che porta a definire la perdita meno elevata o il reddito maggiore:

a) = 0,30.[100 -- (100)] = 0,30.(+ 200) = + 60 (Riduzione della perdita)

100 + 60 = 40 (Perdita definibile per integrazione).

b) = 0,80.[20 (100)] = 0,80.(+ 80) = + 64 (Riduzione della perdita)

100 + 64 = · 36 (Perdita definibile per integrazione).

Ai fini del condono va fatto riferimento alla perdita di 36 così come determinata al punto *b)*.

Ipotesi n. 3:

si confronta *a)* con *b)* e si sceglie il valore che porta a definire la perdita meno elevata o il reddito maggiore:

a) = 0,30.[300—(—100)] = 0,30.(+400) = +120 (Riduzione della perdita)

— 100+120= +20 (Reddito definibile per integrazione)

b) = 0,80.[30—(—100)] = 0,80.(+130) = +104 (Riduzione della perdita)

— 100+104= +4 (Reddito definibile per integrazione)

Ai fini del condono va fatto riferimento al reddito di 20 così come determinato al punto *a)*.

Nel caso in cui alla data di entrata in vigore della legge sia stata depositata decisione di organi giurisdizionali di grado superiore al primo, le modalità di definizione previste per la estinzione della controversia sono sostanzialmente analoghe a quelle sopra illustrate con la sola variazione delle percentuali applicabili.

In particolare, il comma 9 dell'art. 34 stabilisce che la dichiarazione integrativa deve recare un maggiore imponibile non inferiore al maggiore tra i seguenti importi:

1) 15% del maggior imponibile accertato dall'ufficio;

2) 90% del maggior imponibile deciso dalla Commissione.

Il successivo comma 10 dispone, invece, che, qualora nella dichiarazione originaria sia stata esposta una perdita, la controversia si estingue se nella dichiarazione integrativa estintiva è indicata una riduzione della perdita dichiarata non inferiore al maggiore tra i seguenti importi:

1) 15% dell'ammontare complessivo della riduzione della perdita accertata e dell'eventuale imponibile accertato;

2) 90% dell'ammontare complessivo di cui al punto 1) riconosciuto con decisione di primo grado.

Atteso che, le disposizioni in rassegna graduano diversamente le percentuali dovute dai contribuenti a seconda che sia o meno «depositata la decisione» di organi giurisdizionali, si rende opportuno precisare che ai sensi dell'art. 38 del D.P.R. n. 636 del 1972 «la decisione è resa pubblica nella motivazione mediante deposito nella Segreteria....»; da tale previsione normativa emerge che il deposito della decisione da cui consegue la pubblicazione della stessa attiene non solo al deposito del dispositivo, bensì al deposito del dispositivo e della motivazione, che costituisce parte integrante ed esplicativa del dispositivo stesso. Pertanto, ai fini della disposizione in rassegna occorre, in linea generale, fare riferimento a tale momento.

Tuttavia, ai fini di cui trattasi ed attesa la ratio della disposizione, assume rilevanza il solo deposito del dispositivo, qualora dallo stesso emergano in modo diretto ed inequivoco gli elementi necessari per la definizione.

Infine, relativamente alla disposizione recata dal comma 9, ai fini della quantificazione dell'imponibile, possono sorgere problemi attuativi in presenza di decisione resa dalla Commissione Tributaria Centrale ovvero di sentenza della Corte di Appello o della Corte di Cassazione.

È noto, infatti, che questi organi sono giudici di legittimità e non di merito. Pertanto, nei casi in cui tali organi giurisdizionali, enunciando un principio di diritto, cassano la decisione impugnata e rinviano ad altra sezione della stessa commissione di secondo grado o, in mancanza, ad altra commissione di secondo grado, ovvero ad altra sezione della Commissione Tributaria Centrale, per rinnovare il giudizio, mancherebbero i parametri per determinare l'imponibile da esporre nella dichiarazione integrativa.

Conseguentemente, occorre distinguere tra decisioni e sentenze che, pur non riguardando specificamente il merito della controversia e la determinazione degli imponibili, li lasciano emergere inequivocabilmente e quelle che non presentano tali requisiti.

Ciò posto, solo in presenza dei menzionati requisiti le predette decisioni e sentenze di organi giurisdizionali in rassegna assumeranno rilievo ai fini del calcolo dell'imponibile da esporre nella dichiarazione integrativa mentre, qualora dagli stessi provvedimenti giurisdizionali non si possano desumere tali elementi, occorrerà riferirsi, per il calcolo di cui trattasi, all'ultima decisione emessa dai giudici di merito e non cassata.

1.3. Dichiarazione integrativa semplice (artt. 32 e 36).

La dichiarazione integrativa semplice può essere presentata per:

i periodi di imposta per i quali è stato notificato avviso di accertamento entro il 30 settembre 1991;

i periodi di imposta per i quali è stato notificato entro il 1° giugno 1992 avviso di accertamento parziale ai sensi dell'articolo 41-*bis* del D.P.R. n. 600 del 1973; in relazione a tali periodi, la dichiarazione integrativa semplice può essere utilizzata per far cessare in tutto o in parte la materia del contendere.

Per ciascun periodo di imposta per il quale viene presentata dichiarazione integrativa semplice deve essere dichiarato un maggior reddito non inferiore a L. 500.000.

Va precisato che la dichiarazione integrativa può recare l'indicazione non soltanto di un reddito o maggior reddito imponibile rispetto a quello a suo tempo dichiarato, ma anche di una minore perdita.

Nelle istruzioni per la compilazione dei modelli di dichiarazione integrativa semplice è stato precisato, al riguardo, che in presenza di perdite riportabili nel quinquennio successivo, le stesse debbono essere ridotte di almeno L. 500.000 e che, in presenza di perdita

riportabile inferiore a L. 500.000, la stessa deve essere annullata e deve essere indicato un reddito imponibile almeno pari alla differenza tra L. 500.000 e la perdita annullata.

Poiché l'art. 32, comma 1, richiede che il maggior reddito di L. 500.000, venga dichiarato per ciascun periodo d'imposta, si precisa che, in caso di due integrazioni semplici per un medesimo periodo d'imposta, l'una concernente i redditi a tassazione ordinaria e l'altra riguardante quelli a tassazione separata, si deve fare riferimento all'ammontare complessivo dei redditi integrati (tassazione ordinaria + tassazione separata) per verificare se sia rispettato l'obbligo di dichiarare il maggior reddito previsto dall'art. 32, comma 1. Nel caso in cui la dichiarazione integrativa semplice relativa ai redditi a tassazione separata riguardi, invece, un periodo d'imposta per il quale è stata richiesta anche la definizione automatica delle imposte a tassazione ordinaria, nella stessa deve essere ugualmente evidenziato un maggior reddito, ai fini della tassazione separata, di almeno L. 500.000.

L'integrazione può essere effettuata:

in riferimento anche ad un solo periodo d'imposta;

agli effetti sia dell'imposta locale sui redditi che dell'imposta personale, ovvero soltanto di una di tali imposte;

in relazione ai redditi soggetti a tassazione ordinaria e/o a quelli soggetti a tassazione separata. A tale proposito si precisa che l'integrazione semplice in presenza di controversie relative a redditi soggetti a tassazione separata può effettuarsi, tra l'altro, anche in relazione ai periodi di imposta per i quali è chiesta, per i redditi, non accertati, soggetti a tassazione ordinaria, la definizione automatica di tutte le imposte ai sensi dell'articolo 38.

La dichiarazione integrativa semplice in presenza di avviso di accertamento notificato entro il 30 settembre 1991 consiste nell'accettazione di una parte del reddito o del maggior reddito accertato dall'Ufficio inferiore a quella stabilita per la definizione estintiva di cui all'articolo 34. In tal caso la controversia non si estingue, ma prosegue per la differenza e alle eventuali maggiori imposte dovute non si estendono i benefici della non applicazione degli interessi e delle pene pecuniarie.

In base al disposto dell'articolo 57, comma 3, l'Ufficio delle imposte, in presenza di dichiarazione integrativa, non può in prosieguo formulare, neanche in base alla sopravvenuta conoscenza di nuovi elementi di cui all'articolo 43 del D.P.R. n. 600 del 1973, nuove e diverse pretese fiscali, restando la sua potestà di controllo, per il periodo d'imposta cui si riferisce l'accertamento, definitivamente esaurita con l'accertamento medesimo. Tale regola non si applica, però, nei casi di dichiarazione integrativa semplice riguardante controversie originate da accertamenti effettuati ai sensi dell'art. 41-*bis* del D.P.R. n. 600 del 1973: in tali ipotesi, quindi, gli Uffici possono sempre effettuare ulteriori accertamenti che, in base al disposto del detto art. 41-*bis*, possono essere basati anche su dati e notizie già a conoscenza dell'Ufficio delle imposte al momento dell'emanazione dell'accertamento parziale.

2. *Modalità di integrazione relative ai periodi d'imposta non accertati.*

Per i periodi d'imposta non accertati e per quelli per i quali è stato notificato avviso di accertamento nel periodo dal 1° ottobre 1991 al 1° giugno 1992, diversi dagli accertamenti parziali di cui all'art. 41-*bis* del D.P.R. n. 600 del 1973, il contribuente può presentare:

a) dichiarazione integrativa automatica (art 38);

b) dichiarazione integrativa semplice (artt. 32 e 37).

Le menzionate modalità di integrazione possono essere adottate anche nei casi in cui non sia stato presentato ricorso avverso l'avviso di accertamento in quanto non siano scaduti i termini per ricorrere alla data del 31 dicembre 1991. Si tratta in particolare degli avvisi di accertamento notificati successivamente al 1° novembre 1991. Le suddette modalità di integrazione vengono di seguito distintamente esaminate.

2.1. *Dichiarazione integrativa con definizione automatica relativa a periodi d'imposta non accertati (art. 38).*

2.1.1. *Generalità.*

Il contribuente, qualora scelga di presentare la dichiarazione integrativa con definizione automatica, deve definire tutte le imposte relative ai periodi di imposta successivamente indicati. La definizione automatica preclude all'Ufficio delle imposte ogni possibilità di esperire accertamenti in rettifica o d'ufficio per i periodi di imposta oggetto della dichiarazione integrativa (ad eccezione degli accertamenti relativi ai redditi soggetti a tassazione separata, sempreché, relativamente ad essi, il contribuente, avendone la facoltà, non abbia optato per la tassazione ordinaria nella dichiarazione originaria).

Pertanto, tale definizione rende definitivi gli imponibili dichiarati con ciò anticipando in pratica gli effetti del decorso degli ordinari termini di decadenza dell'azione accertatrice.

2.1.2. *Periodi di imposta interessati.*

L'art. 38, comma 1, stabilisce, a pena di nullità, che la dichiarazione integrativa automatica deve riguardare tutti i periodi di imposta diversi da quelli indicati nell'articolo 34, comma 1, e tutte le imposte sui redditi, ossia quella locale e quella personale se entrambe risultino dalla dichiarazione.

Ovviamente, la definizione automatica di cui all'art. 38 è consentita anche nell'ipotesi in cui nella dichiarazione dei redditi, al di fuori dei casi di periodi di imposta chiusi in perdita o in pareggio, risulti soltanto l'imposta

personale ovvero soltanto l'imposta locale sui redditi (come, ad esempio, nel caso del reddito di lavoro autonomo assoggettabile solo all'imposta sul reddito delle persone fisiche ma non all'imposta locale sui redditi oppure nel caso di un reddito complessivo imponibile ai fini IRPEF pari a zero o negativo).

Non è consentita, invece, la definizione automatica per l'imposta sui redditi soggetti a tassazione separata, per i quali, come già precisato, può essere presentata una dichiarazione integrativa semplice o una dichiarazione integrativa estintiva dell'eventuale controversia pendente.

La definizione agevolata di cui all'articolo 38 opera tanto nel caso di presentazione della dichiarazione dei redditi quanto nel caso in cui tale dichiarazione non sia stata presentata, ad eccezione delle ipotesi in cui la stessa non sia stata presentata in alcuno dei periodi di imposta condonabili.

A tal fine si ricorda che la prima parte del comma 7 dell'articolo 38 ha assimilato alla presentazione della dichiarazione dei redditi l'invio all'Ufficio competente del certificato di cui alla lettera *d)* del quarto comma dell'articolo 1 del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600, nei casi in cui doveva, invece, presentarsi la dichiarazione dei redditi, resa obbligatoria dalla coesistenza di redditi di altra natura, oltre a quelli di lavoro dipendente o assimilati.

Nel caso in cui il contribuente intenda avvalersi della facoltà di presentare dichiarazione integrativa con definizione automatica ed in uno dei periodi d'imposta da indicare necessariamente in detta dichiarazione integrativa lo stesso abbia conseguito soltanto redditi di lavoro dipendente erogati da un unico datore di lavoro e certificati nel Mod. 101 regolarmente inviato all'Amministrazione finanziaria, per il periodo medesimo non sono dovuti né gli aumenti percentuali calcolati sull'imposta lorda ne gli importi minimi previsti dal comma 3 dell'articolo 38.

La dichiarazione integrativa automatica deve contenere, a pena di nullità, la richiesta di definizione per tutti i periodi d'imposta per i quali alla data del 31 dicembre 1991 non erano ancora decorsi gli ordinari termini di decadenza per l'accertamento.

Non è obbligatorio tener conto dei periodi di imposta per i quali i termini di decadenza per l'accertamento sono stati prorogati per effetto dell'articolo 19 del decreto-legge n. 69 del 1989 convertito, con modificazioni, dalla legge n. 154 del medesimo anno e per effetto dell'articolo 4, comma 2, del decreto-legge n. 142 del 1991 convertito dalla legge n. 195 del medesimo anno.

E, quindi, facoltativa e non obbligatoria la richiesta di definizione automatica per i seguenti periodi d'imposta :

a) 1983 e 1984: relativamente alle dichiarazioni presentate dagli imprenditori e dagli esercenti arti e professioni che non si sono avvalsi della riapertura dei termini per la presentazione delle dichiarazioni dei redditi prevista dell'articolo 11 del citato decreto-legge n. 69 del 1989;

b) 1983 (in caso di omessa presentazione della dichiarazione) e 1984: per i contribuenti che risiedono nei comuni della Sicilia orientale colpiti dal sisma del dicembre 1990.

In ordine alla individuazione dei periodi di imposta da includere nella dichiarazione integrativa automatica, considerato che l'articolo 43 del D.P.R. n. 600 del 1973 stabilisce al 31 dicembre del quinto anno successivo a quello di presentazione della dichiarazione (il sesto nel caso in cui la dichiarazione sia stata omessa) il termine di decadenza per la notifica degli accertamenti relativi alle imposte sui redditi, si ricorda che debbono essere obbligatoriamente compresi nella predetta dichiarazione, se non interessati da accertamento diverso da quello previsto dall'articolo 41-*bis* del D.P.R. n. 600 del 1973, i seguenti periodi di imposta coincidenti con l'anno solare: 1984 (se non è stata presentata la dichiarazione); 1985; 1986; 1987; 1988; 1989; 1990.

Vanno obbligatoriamente compresi nella dichiarazione integrativa con richiesta di definizione automatica anche i periodi di imposta per i quali:

i contribuenti si siano avvalsi del differimento dei termini previsto dall'art. 14 del D.L. n. 69 del 1989 convertito, con modificazioni, dalla legge n. 154 del medesimo anno, sempreché nelle dichiarazioni prodotte ai sensi dell'art. 15 del medesimo D.L. n. 69 del 1989, abbiano dichiarato imponibili inferiori a quelli determinati, per il corrispondente anno, in base ai coefficienti stabiliti con il D.P.C.M. 28 luglio 1989, pubblicato nella *Gazzetta Ufficiale* n. 177 del 31 luglio 1989;

gli enti soggetti alle disposizioni in materia di contabilità pubblica possono avvalersi del differimento dei termini previsto dall'art. 9 del D.L. n. 70 del 1988 convertito, con modificazioni, nella legge n. 154 del medesimo anno.

Per effetto del differimento dei termini di presentazione della dichiarazione per tali annualità risultano infatti ancora pendenti, alla data del 31 dicembre 1991, i termini per l'accertamento previsti dall'art. 43 del D.P.R. n. 600 del 1973.

La notifica, anteriormente al 1° ottobre 1991, di un avviso di accertamento diverso da quello parziale di cui all'art. 41-*bis* del D.P.R. n. 600 del 1973 per uno dei periodi d'imposta precedentemente indicati, comporta la esclusione di tale periodo dal novero di quelli da includere, a pena di nullità, nella dichiarazione integrativa automatica. Le controversie concernenti tali annualità possono, infatti, essere definite, in tutto o in parte, solo con la presentazione facoltativa di dichiarazioni integrative ai sensi degli artt. 32 e 36 o 34.

Vanno obbligatoriamente compresi nella dichiarazione integrativa automatica i periodi d'imposta per i quali:

a) non è stata presentata, legittimamente o meno, la dichiarazione dei redditi;

b) sono stati notificati avvisi di accertamento parziale ai sensi dell'articolo 41-*bis* del D.P.R. n. 600 del 1973·

c) sono stati notificati avvisi di accertamento nel periodo dal 1° ottobre 1991 al 1° giugno 1992;

d) sono stati notificati avvisi di irrogazione di sanzioni per violazioni formali;

e) sono stati notificati avvisi di accertamento di redditi assoggettati a tassazione separata (anche se le relative controversie formano oggetto di autonoma dichiarazione integrativa semplice o estintiva);

f) sono stati notificati avvisi di accertamento o di irrogazione di sanzioni per violazioni formali riguardanti gli adempimenti dei sostituti d'imposta;

g) sono stati notificati provvedimenti di rigetto delle richieste di esenzione presentate dai contribuenti cui non ha fatto seguito la notifica di avvisi di accertamento dei redditi dichiarati esenti, ovvero cui ha fatto seguito la notifica di avvisi di accertamento successivamente al 30 settembre 1991.

In relazione ai periodi d'imposta di cui alla lettera *a)* si fa presente che, in base a quanto disposto nel comma 5 dell'articolo 38, per la definizione automatica dei periodi di imposta per i quali «non è stata presentata» la dichiarazione dei redditi deve essere versato l'importo minimo ivi previsto. Il riferimento contenuto nel citato art. 38, comma 5, ai periodi per i quali «non è stata presentata» la dichiarazione dei redditi (che ha sostituito quello alla «omessa presentazione» delle dichiarazioni contenuto nell'articolo 19, commi 5, 6 e 7, del decreto-legge n. 429 del 1982), chiarisce che la definizione automatica delle imposte deve essere obbligatoriamente richiesta non soltanto per i periodi d'imposta nei quali è stata omessa la presentazione della dichiarazione dei redditi che avrebbe dovuto, invece, essere presentata, ma anche per quelli nei quali il contribuente era legittimato a non presentare la dichiarazione stessa perchè, ad esempio, non era stato prodotto alcun reddito.

Ovviamente non sussiste l'obbligo di inclusione nella dichiarazione integrativa con richiesta di definizione automatica dei periodi di imposta per i quali il contribuente persona fisica non aveva la capacità di agire ovvero non poteva essere attribuita soggettività tributaria ai fini delle imposte sul reddito ai soggetti diversi dalle persone fisiche (ad esempio periodi antecedenti alla costituzione di una società o successivi al suo scioglimento).

L'inclusione nella richiesta di definizione automatica dei periodi di imposta nei quali non è stato conseguito alcun reddito è giustificata, oltreché dal tenore letterale della disposizione in esame, anche dalla necessità di definire annualità per le quali, altrimenti, l'Amministrazione finanziaria sarebbe costretta a verificare se la mancata presentazione della dichiarazione possa ritenersi o meno legittima.

In relazione ai periodi di imposta di cui alla lettera *b)*, si fa presente che i contribuenti, presentando la dichiarazione integrativa con richiesta di definizione automatica, non definiscono la controversia concernente il reddito o il maggior reddito per il quale è stato emesso avviso di accertamento ai sensi dell'articolo 41-*bis* del D.P.R. n. 600 del 1973; in relazione a detta controversia può essere prodotta, contestualmente alla dichiarazione integrativa con richiesta di definizione automatica, una dichiarazione integrativa semplice, ai sensi dell'articolo 36.

Le imprese individuali e le società in liquidazione che si avvalgono della modalità di definizione automatica devono includere tra i periodi d'imposta per i quali viene presentata la dichiarazione integrativa anche quello cui si riferisce la dichiarazione finale.

La definizione automatica non può essere invece richiesta dai predetti soggetti in relazione ai periodi d'imposta per i quali siano state presentate dichiarazioni provvisorie che non si siano rese definitive.

È invece ammissibile la richiesta di definizione automatica qualora al momento della presentazione della dichiarazione integrativa si siano rese definitive le dichiarazioni provvisorie per essersi protratta la liquidazione per un numero di periodi di imposta superiore a quello previsto dalla legge.

Si evidenzia, altresì, che non è obbligatorio includere nel novero dei periodi di imposta per i quali, a pena di nullità, deve essere richiesta la definizione automatica, gli anni per i quali i contribuenti si sono avvalsi della riapertura dei termini prevista dall'art. 14 del decreto-legge n. 69 del 1989 dichiarando redditi imponibili non inferiori a quelli determinati in base ai coefficienti approvati con D.P.C.M. 28 luglio 1989 pubblicato nella *Gazzetta Ufficiale* n. 177 del 31 luglio 1989. Ciò in quanto per tali annualità l'Amministrazione finanziaria, per effetto del medesimo art. 14 del predetto decreto legge n. 69 del 1989, ha perso il potere di procedere a controlli ai sensi dell'art. 37 del D.P.R. n. 29 settembre 1973, n. 600.

Si fa presente, infine, che non è obbligatorio includere nella dichiarazione integrativa con richiesta di definizione automatica i periodi di imposta per i quali sia intervenuto accertamento definitivo anteriormente al 1° gennaio 1992. L'art. 57, comma 3, ha, infatti, previsto, quale conseguenza della valida presentazione di dichiarazioni integrative automatiche per tutti i periodi non accertati, il divieto di effettuare accertamenti integrativi ai sensi dell'art. 43 del D.P.R. n. 600 del 1973 anche per tali periodi di imposta.

2.1.3. *Modalità di calcolo delle imposte dovute per i periodi d'imposta non chiusi in perdita o in pareggio.*

La dichiarazione integrativa automatica deve recare l'impegno a versare una maggiore imposta, calcolata in misura percentuale rispetto all'imposta lorda risultante dalla dichiarazione dei redditi originaria e dalle altre specificamente indicate nel paragrafo 1 del Cap. VI che non può essere inferiore agli importi minimi stabiliti nel comma 3 dell'articolo 38.

Si ricorda che nel comma 4 dell'art. 38 viene precisato che, nel caso in cui nella dichiarazione dei redditi il reddito dell'esercizio risulta ridotto per effetto del riporto di perdite di esercizi precedenti, l'imposta lorda sulla quale deve essere commisurato l'aumento non è soltanto quella che eventualmente emerge dalla dichiarazione ma ad essa va aggiunta anche quella corrispondente alla parte di reddito ridotto per effetto della compensazione operata.

Per il calcolo della detta percentuale sono previsti, nel comma 2 dell'articolo 38, due distinti metodi, l'uno applicabile da qualsiasi contribuente e l'altro soltanto dai titolari di reddito di impresa, dagli esercenti arti e professioni, nonché dai titolari di redditi di partecipazione che si trovano nelle condizioni che verranno più avanti illustrate.

Di seguito vengono distintamente esaminati i due metodi previsti per il calcolo dell'imposta dovuta a seguito della richiesta di definizione automatica.

2.1.3.1. *Modalità adottabile da tutti i contribuenti.*

Per la definizione automatica è necessario che, relativamente ad ognuno dei periodi di imposta precedentemente indicati, sia versato, per ciascuna imposta e relative addizionali, quali risultano dalla dichiarazione originaria, nonché dalle altre specificamente indicate nel paragrafo I del Cap. VI, un importo calcolato applicando alle stesse le aliquote decrescenti previste per ciascun scaglione di imposta lorda e riassunte nella tabella che segue:

Imposta lorda scaglioni	Aliquota (per scaglioni	Maggiore imposta dovuta sul-l'ammontare massimo dello scaglione	Maggiore imposta dovuta sui redditi intermedi compresi negli scaglioni
fino a 10.000.000	20	2.000.000	20% sull'intero importo
da 10.000.001 a 40.000.000	18	7.400.000	2.000.000 + 18% sulla parte ecced. 10.000.000
oltre 40.000.000	15	—	7.400.000 + 15% sulla parte ecced. 40.000.000

L'importo percentuale sopraindicato va applicato sull'imposta lorda quale risulta nella dichiarazione originaria o nelle altre specificate nel paragrafo 1 del Cap. VI.

Al riguardo, si precisa che l'art. 57, comma 1, della legge n. 413 dispone che sono salvi gli effetti della liquidazione delle imposte in base alla dichiarazione originaria ed alle altre sopra richiamate a norma degli articoli 36-*bis* e 36-*ter* del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 600, e successive modificazioni, ma le variazioni dei dati dichiarati non esplicano efficacia ai fini del computo dei maggiori imponibili e delle maggiori imposte da indicare nelle dichiarazioni integrative. Tuttavia, le maggiori imposte derivanti dalla liquidazione della dichiarazione originaria, in caso di accertamento o di prosecuzione della controversia, si considerano dichiarate ai soli fini dell'applicazione delle sanzioni ai sensi dell'articolo 42.

Non è consentita alcuna compensazione tra detto ammontare di imposta e le eventuali somme a rimborso risultanti dalle predette dichiarazioni, in quanto il rimborso delle ritenute, dei crediti di imposta e degli acconti versati, indicati nella dichiarazione originaria, verrà operato dagli Uffici, con esclusivo riguardo a dette dichiarazioni, nell'ambito delle procedure di liquidazione ad esse relative ai sensi dell'articolo 36-*bis* (i cui effetti sono fatti salvi a norma dell'articolo 57, comma 1), nonchè dagli articoli 41 e 42-*bis* rispettivamente dei decreti del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, nn. 600 e 602.

2.1.3.2. *Modalità adottabile soltanto da taluni contribuenti che hanno esposto nella dichiarazione originaria redditi di impresa e/o derivanti dall'esercizio di arti e professioni e/o di partecipazione.*

A) Condizioni generali di applicabilità della percentuale alternativa.

I contribuenti che nella dichiarazione originaria e nelle dichiarazioni di cui al paragrafo 1 del Cap. VI hanno dichiarato redditi di impresa o di lavoro autonomo derivanti dall'esercizio di arti e professioni, indipendentemente dalla natura giuridica e dal regime contabile adottato, possono applicare all'imposta lorda dichiarata percentuali diverse da quelle del 20, 18 e 15 per cento, a condizione che nell'anno per il quale si vuole optare per la percentuale alternativa si siano verificate le condizioni di seguito illustrate.

Tale possibilità è riconosciuta anche ai soggetti titolari di redditi di partecipazione (soci di società di persone, associati di associazioni fra artisti e professionisti, coniugi di aziende gestite in comunione, collaboratori dell'impresa familiare).

1) I ricavi (intendendosi per tali quelli indicati nell'art. 53 del D.P.R. n. 597 del 1973 e nell'art. 53 del testo unico delle imposte dirette e applicando il disposto dell'articolo 18, penultimo comma, del D.P.R. n. 600 del 1973) e compensi dai medesimi dichiarati in ciascun periodo di imposta (con riferimento, pertanto, alle risultanze della dichiarazione dei redditi) risultino non superiori ai limiti indicati nella seguente tabella in relazione alle diverse tipologie di attività accanto a ciascuno di essi specificate.

Ammontare di ricavi o compensi che consente di applicare le percentuali alternative	Attività
Pari o inferiore a 700 milioni di lire	Esercenti arti e professioni Imprese esercenti attività: di servizi di intermediazione di trasporto albergiera di somministrazione di alimenti e di bevande in pubblici esercizi
Pari o inferiore a 2 miliardi di lire	imprese esercenti attività di produzione di beni
Pari o inferiore a 5 miliardi di lire	Imprese esercenti attività di commercio all'ingrosso o al minuto compresi gli ambulanti.

Se il contribuente e eiciti più attività di impresa, in relazione alle quali sono previsti — in base a quanto evidenziato nella tabella — diversi limiti di ricavi, deve farsi riferimento all'attività da cui deriva il maggior ammontare di ricavi, a condizione, però, che le operazioni effettuate siano state annotate distintamente nelle scritture contabili.

Le operazioni si intendono distintamente annotate in tali scritture quando i ricavi risultano autonomamente indicati in contabilità con riferimento alle diverse attività esercitate.

Pertanto, se il contribuente ha esercitato per un medesimo anno una attività di produzione di beni dalla quale sono derivati ricavi per 2 miliardi e 800 milioni ed una attività di commercio al minuto dalla quale sono derivati ricavi per 4 miliardi e 400 milioni, in presenza di distinta annotazione dei predetti ricavi, potrà avvalersi della percentuale alternativa di calcolo essendo ininfluente che i ricavi risultino complessivamente superiori al limite generale di 5 miliardi e che i ricavi afferenti la produzione di beni siano superiori al limite di 2 miliardi previsto per tale attività.

Se manca la distinta annotazione dei ricavi deve farsi riferimento, invece, al limite di 5 miliardi relativamente all'ammontare complessivo ed indistinto dei ricavi; se tale limite risulta superato non si applica, relativamente al periodo di imposta interessato, la metodologia di calcolo basata sulla applicazione della percentuale alternativa.

Tale problematica concernente l'individuazione dell'attività di impresa da cui deriva il maggior ammontare di ricavi ai fini dell'applicabilità o meno della modalità di calcolo in esame va tenuta distinta da quella riguardante l'attività prevalente in relazione alla quale vanno individuati e applicati i coefficienti di congruità e presuntivi di reddito.

Così, ad esempio, nella ipotesi precedentemente esaminata, una volta stabilito che è ammissibile il ricorso alla metodologia di calcolo alternativa, si pone il problema di individuare la serie di coefficienti applicabili. Atteso che per l'applicazione dei predetti coefficienti occorre far riferimento all'attività prevalente sotto il profilo della entità dei ricavi conseguiti, si dovrà procedere alla ulteriore individuazione di tali attività.

Si formula di seguito l'ipotesi che i ricavi conseguiti siano riferibili alle seguenti attività:

L. 2,8 miliardi, produzione di beni;

L. 2,1 miliardi, codice attività 4233, commercio al dettaglio di articoli casalinghi;

L. 2,3 miliardi, codice attività 4235, commercio al dettaglio di elettrodomestici.

In tal caso, poiché i ricavi riferibili alle diverse attività sono stati distintamente annotati in contabilità, occorre verificare quale è l'attività prevalente. Dalla somma di L. 2.100.000.000 (commercio al dettaglio di articoli casalinghi) e di L. 2.300.000.000 (commercio al dettaglio di elettrodomestici), che è superiore all'ammontare di L. 2.800.000.000 derivante dall'attività di produzione di beni, si individua l'attività prevalente, che è appunto quella di commercio al dettaglio. Nell'ambito dell'attività di commercio al dettaglio si deve poi distinguere l'attività alla quale sono riferibili i maggiori ricavi, che, nel caso in esame, è quella contraddistinta dal codice di attività 4235 (vendita al dettaglio di elettrodomestici) ed è su questa che devono essere calcolati i coefficienti di congruità e presuntivi di reddito.

È appena il caso di precisare che i dati da prendere a base per l'applicazione dei coefficienti di congruità e presuntivi di reddito (retribuzioni, beni strumentali, costo del venduto, etc.) sono quelli riferibili alla intera attività, indipendentemente dalla loro afferenza all'attività commerciale o di produzione di beni.

2) L'ammontare complessivo del reddito di impresa, di quello di lavoro autonomo, e di quello di partecipazione (per i quali ricorrono le altre condizioni previste per l'applicazione della percentuale alternativa) deve essere non inferiore al 60 per cento dell'ammontare del reddito complessivo dichiarato ai fini dell'IRPEF o dell'IRPEG relativamente a ciascuna annualità da includere nella dichiarazione integrativa. A tal fine non si deve tenere conto del credito di imposta di cui all'articolo 14 del testo unico delle imposte sui redditi e all'articolo 1 della legge n. 904 del 1977, computato in aumento del reddito complessivo.

3) L'attività deve essere stata svolta per l'intero periodo di imposta da parte del soggetto che applica i coefficienti (nel caso di esercizio dell'attività in forma associata la sussistenza di tale condizione deve essere verificata relativamente alla società o associazione, risultando ininfluente la circostanza che il socio o associato sia subentrato nel corso dell'anno). Tale requisito sussiste nel caso in cui l'attività d'impresa venga esercitata solo per una parte dell'anno in considerazione della natura propria dell'attività medesima (attività stagionale).

4) Deve essere stata presentata la dichiarazione dei redditi.

5) Ai fini dell'IRPEF o dell'IRPEG la dichiarazione non deve risultare chiusa in perdita, ovvero in pareggio, fermo restando la possibilità di applicare la percentuale alternativa con riferimento all'ILOR eventualmente dovuta.

B) Modalità di calcolo della percentuale alternativa.

In presenza di tutte le condizioni precedentemente indicate, per la determinazione della percentuale alternativa occorre procedere alla applicazione del D.P.C.M. 21 dicembre 1990, pubblicato nel Supplemento Ordinario n. 93 alla *Gazzetta Ufficiale* - serie generale - n. 303 del 31 dicembre 1990. Se in alcuno degli anni compresi nella dichiarazione integrativa con richiesta di definizione automatica non risulta rispettata anche una soltanto delle condizioni precedentemente indicate, per quell'anno può essere applicata esclusivamente la metodologia di calcolo ordinaria, utilizzando le percentuali del 20, 18 e 15 per cento per gli anni per i quali sono state presentate le dichiarazioni dei redditi, ovvero, rispettando i criteri stabiliti dall'art. 38, comma 4, per i periodi d'imposta chiusi in perdita o in pareggio.

La percentuale alternativa è pari a quella risultante dal rapporto tra:

a) l'incremento, rispetto ai ricavi o compensi dichiarati, dei ricavi o compensi calcolati sulla base dei coefficienti determinati con D.P.C.M. 21 dicembre 1990, ridotti, per gli anni precedenti all'anno base, tenendo conto della variazione dell'indice dei prezzi al consumo per le famiglie di operai ed impiegati;

b) i ricavi o i compensi dichiarati.

In pratica la percentuale in questione è pari a:

$$\frac{\text{ricavi o compensi da coeff.} - \text{ricavi o compensi dichiarati}}{\text{ricavi o compensi dichiarati}} \times 100$$

Di regola, i dati e gli elementi da prendere a base per l'applcazione del D.P.C.M. 21 dicembre 1990 sono quelli relativi al 1990.

I soggetti all'IRPEG, il cui periodo di imposta non coincide con l'anno solare, devono calcolare i ricavi presunti in relazione al periodo di imposta chiuso nel 1991, sempre che il termine di presentazione della dichiarazione dei redditi sia scaduto anteriormente al 30 novembre 1991.

Qualora in detto periodo non sussistano le condizioni indicate nel paragrafo precedente per l'applicazione della percentuale alternativa occorre far riferimento al primo periodo di imposta in cui tale percentuale risulta applicabile.

Individuato l'anno-base, occorre procedere all'applicazione dei coefficienti di congruità e presuntivi, di cui al D.P.C.M. 21 dicembre 1990, con riferimento ai dati ed agli elementi relativi al detto anno.

I detti coefficienti di congruità e presuntivi non vanno, invece, applicati in relazione ai dati ed elementi relativi agli anni precedenti, in quanto i ricavi risultanti dall'applicazione dei coefficienti in riferimento all'anno-base hanno effetto anche per i detti anni precedenti, tenendo conto dei criteri che verranno più avanti illustrati.

Va tuttavia ricordato che è necessario procedere ad una distinta applicazione dei coefficienti con riferimento al relativo anno-base nelle seguenti ipotesi:

a) esercizio, contemporaneo o meno, di arti e professioni e di attività di impresa nel corso dei periodi di imposta interessati. In tali casi, dopo aver individuato l'anno-base relativo a ciascuna attività, occorrerà distintamente applicare i coefficienti relativi all'attività di impresa e a quella di lavoro autonomo esercitate dal contribuente. È, invece, irrilevante la circostanza che negli anni precedenti a quello base sia stata svolta una attività di impresa o di lavoro autonomo diversa da quella in relazione alla quale sono stati applicati i coefficienti;

b) presentazione, da parte della società risultante dalla fusione o incorporazione ovvero dalla trasformazione di una società soggetta all'IRPEG in società non soggetta a tale imposta o viceversa, di distinte dichiarazioni integrative relativamente ai periodi sia anteriori che successivi alla fusione o trasformazione.

In tali casi occorre procedere alla individuazione dell'anno-base e della serie di coefficienti applicabili distintamente per ciascuna dichiarazione integrativa con richiesta di definizione automatica presentata dalla società risultante dalla fusione o trasformazione.

Si ricorda che i coefficienti possono essere applicati da tutti i soggetti che si trovano nelle condizioni indicate nel precedente paragrafo e quindi anche relativamente a periodi di imposta per i quali è stata tenuta la contabilità ordinaria.

Per quanto riguarda gli elementi da prendere a base per l'applicazione dei coefficienti di congruità e presuntivi si rinvia a quanto già chiarito nelle istruzioni per la compilazione delle dichiarazioni integrative, con le seguenti ulteriori precisazioni:

a) nella casella relativa alle «retribuzioni» non vanno indicati i compensi spettanti agli amministratori ed ai sindaci di società ed enti;

b) nella casella reltiva agli «altri costi» deve essere indicato l'ammontare delle quote di ammortamento dedotte riguardante l'anno-base, con esclusione delle quote di ammortamento anticipato.

Ai fini dell'applicazione dei coefficienti occorre distinguere i contribuenti a seconda che gli stessi abbiano dichiarato nell'anno-base ricavi o compensi superiori o meno al limite di 18 milioni di lire.

C) Contribuenti che nell'anno-base hanno dichiarato ricavi o compensi non superiori a 18 milioni di lire.

In tali ipotesi i ricavi o compensi presunti relativi all'anno-base vanno determinati applicando le tabelle *A* e *B* allegate al D.P.C.M. 21 dicembre 1990 riguardanti, rispettivamente, gli imprenditori e gli esercenti arti e professioni.

In conseguenza dell'applicazione dei coefficienti di congruità contenuti nelle predette tabelle possono verificarsi le seguenti ipotesi:

a) determinazione di un ammontare di ricavi o compensi presunti che, in relazione anche ad un solo parametro (acquisti, locali, etc.), risulti superiore a 18 milioni di lire;

b) determinazione di ricavi o compensi presunti che per tutti i parametri risulti di entità non superiore a 18 milioni di lire.

Nella prima ipotesi, il soggetto interessato deve determinare la percentuale alternativa applicando le regole concernenti i contribuenti con ricavi e compensi superiori a 18 milioni di lire, che verranno illustrate nella successiva lettera *D)*.

Nella seconda ipotesi occorre verificare se per l'anno-base i ricavi o compensi presunti, determinati applicando i coefficienti contenuti nelle tabelle *A* e *B*, risultino o meno superiori a quelli dichiarati dal contribuente.

Nel caso in cui per l'anno-base nessun valore risulti superiore a quello dei ricavi o compensi dichiarati, la percentuale di scostamento risulta pari a zero e quindi il contribuente potrà definire la sua posizione versando gli importi minimi previsti dall'art. 38, comma 3, per l'anno-base e per quelli precedenti per i quali sussistono tutte le condizioni indicate alla lettera *A)*.

Nel caso in cui un solo valore risulti superiore a quello dei ricavi o compensi dichiarati, il contribuente farà riferimento a quel valore per determinare lo scostamento tra ricavi e compensi presunti e ricavi e compensi dichiarati rilevante ai fini del calcolo della percentuale alternativa.

Il medesimo valore va utilizzato per determinare i ricavi o compensi presunti relativi agli anni precedenti a quello base, applicando i divisori contenuti nelle istruzioni per la compilazione del quadro *D* della dichiarazione integrativa.

Dal confronto tra i ricavi o compensi presunti, opportunamente deflazionati, e i ricavi o compensi dichiarati, sono determinate le singole percentuali di scostamento applicabili agli anni precedenti quello base.

Nell'ipotesi in cui per l'anno base l'ammontare dei ricavi o compensi presunti, determinato sulla base di due o più parametri risulti superiore a quello dei ricavi o compensi dichiarati dal contribuente il valore da prendere a base per il calcolo della percentuale alternativa è quello risultante dalla media aritmetica dei diversi ammontari di compensi o ricavi presunti superiori a quelli dichiarati dal contribuente.

D) Contribuenti che nell'anno-base hanno dichiarato ricavi o compensi superiori a 18 milioni di lire.

I contribuenti con ricavi o compensi dichiarati superiori a 18 milioni di lire devono procedere, per la determinazione della percentuale alternativa, innanzitutto alla verifica della esistenza di uno scostamento tra i ricavi o compensi dichiarati e due o più dei valori di ricavi o compensi presunti determinati applicando i coefficienti di congruità contenuti nelle tabelle *C*, *D*, ed *E* allegate al D.P.C.M. 21 dicembre 1990, utilizzabili, rispettivamente, da parte dei contribuenti titolari di reddito di impresa, degli esercenti arti e professioni titolari anche di lavoro dipendente e degli esercenti arti e professioni non titolari di reddito di lavoro dipendente.

Per il calcolo dei ricavi o compensi sulla base dei coefficienti di congruità, dopo aver individuato la tabella applicabile in relazione alle caratteristiche dell'attività svolta, nonchè il rigo corrispondente al codice della detta attività, occorre moltiplicare i valori indicati in corrispondenza del detto codice per l'ammontare attribuibile al contribuente in relazione alle singole voci (consumi, beni strumentali, retribuzioni, etc.). I risultati così ottenuti, eccezion fatta per il coefficiente «indice di rotazione», vanno adeguati territorialmente applicando il correttivo previsto dalla tabella *M*.

Non si applica il ragguaglio previsto dall'art. 2, comma 6, del D.P.C.M. del 21 dicembre 1990.

In caso di attività svolte da imprese familiari e società di persone di cui all'art. 5 del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 597 ed all'art. 5 del testo unico delle imposte sui redditi, nonchè in presenza di associazioni in partecipazione, l'importo relativo alle retribuzioni corrisposte agli addetti da moltiplicare per il relativo coefficiente, deve comprendere una somma pari all'importo del salario figurativo risultante per ciascun settore di attività, nella tabella *L* allegata al D.P.C.M. del 21 dicembre 1990, moltiplicato per il numero dei soci con occupazione prevalente nella società ridotto di 1 ovvero per il numero degli associati che apportino esclusivamente lavoro con occupazione prevalente nell'impresa ovvero per il numero dei collaboratori familiari (relativamente a questi ultimi, si fa riferimento alla quota di reddito spettante a ciascuno di essi qualora essa sia inferiore al salario figurativo). In presenza di attività svolte da aziende gestite in comunione dai coniugi l'importo da cumulare a quello delle retribuzioni corrisposte agli addetti deve comprendere anche una somma pari al salario figurativo.

Si ricorda che per le associazioni tra artisti e professionisti l'ammontare dei compensi derivante dall'applicazione del coefficiente di congruità relativo alle retribuzioni degli addetti deve essere aumentato, ai fini del confronto con i compensi dichiarati, di un importo pari a 18 milioni di lire moltiplicato per il numero degli associati ridotto di 1.

Né tale importo (né quello relativo al salario figurativo indicato nella tabella *L*, alla voce attività professionale) deve essere sommato a quello delle retribuzioni corrisposte agli addetti da moltiplicare per il relativo coefficiente.

Nel caso in cui, per l'anno-base, nessun valore ovvero un solo valore risulti superiore a quello dei ricavi o compensi dichiarati, l'art. 5, comma 3, del decreto-ministeriale 29 gennaio 1992 ha stabilito che non si deve procedere alla successiva applicazione dei coefficienti presuntivi, e, di conseguenza, il contribuente potrà definire la propria posizione con il versamento degli importi minimi previsti dall'art. 38 comma 3.

Detti importi minimi sono dovuti anche per i periodi di imposta precedenti, a condizione che per gli stessi ricorrano tutte le condizioni previste per la applicazione della metodologia di calcolo basata sui coefficienti.

In presenza di due o più scostamenti è invece necessario procedere alla applicazione dei coefficienti presuntivi contenuti nelle seguenti tabelle allegate al citato D.P.C.M. 21 dicembre 1990:

«F» per gli esercenti attività di impresa che si avvalgono dell'apporto di lavoratori dipendenti c/o coadiuvanti, ivi compresi gli associati in partecipazione ed i collaboratori familiari nonché per le società personali ed equiparate;

«G» per gli esercenti attività di impresa che non si avvalgono dell'apporto di lavoratori dipendenti c/o coadiuvanti;

«H» per gli esercenti attività professionali e artistiche titolari di reddito da lavoro dipendente;

«I» per gli esercenti attività professionali e artistiche non titolari di reddito di lavoro dipendente.

Si precisa che nei confronti delle associazioni tra artisti e professionisti di cui all'art. 5 del TUIR si applicano le tabelle *D* ed *H*, previste per i titolari di reddito anche di lavoro dipendente, se in tale situazione si trova almeno la metà degli associati.

Per determinare i ricavi o compensi presunti in base ai coefficienti presuntivi contenuti nelle tabelle *F, G, H*, ed *I* occorre procedere come di seguito indicato:

a) scegliere la tabella applicabile in relazione alle caratteristiche del contribuente considerato (imprenditore con o senza dipendenti o lavoratore autonomo titolare o meno di reddito di lavoro dipendente);

b) fare riferimento alla riga della tabella contraddistinta dal codice che individua l'attività prevalentemente svolta dal contribuente. Al riguardo si precisa che per attività prevalente s'intende quella da cui è derivata nell'anno base la maggiore entità dei compensi o ricavi;

c) sommare gli importi che si ottengono moltiplicando i coefficienti indicati in corrispondenza delle voci contenute nel primo rigo delle tabelle (Retribuzioni, Altri costi, Beni strumentali, Consumi, Costo del venduto o delle materie prime impiegate, Anzianità) per il valore attribuibile al contribuente, considerato in riferimento alle singole voci;

d) adeguare il valore ottenuto dalla somma indicata alla lettera precedente, applicando il correttivo territoriale contenuto nella tabella *M* allegata al D.P.C.M. 21 dicembre 1990;

e) aggiungere per tutti l'importo fisso di 18 milioni;

f) diminuire l'importo al quale si è pervenuti qualora spettino riduzioni per:

gli esercenti attività di impresa titolari anche di reddito di lavoro dipendente diverso da quello da pensione (riduzione del 10%);

le imprese artigiane iscritte nell'albo da non più di tre anni (riduzione del 25% nel primo anno di attività, del 15% nel secondo anno di attività e del 10% nel terzo anno di attività).

Il valore dei ricavi o compensi presunti determinato per l'anno base applicando i coefficienti presuntivi di reddito, opportunamente deflazionato per gli anni precedenti, deve essere utilizzato per calcolare le singole percentuali di scostamento tra i ricavi e compensi presunti e quelli dichiarati con le modalità illustrate alla precedente lettera *B)*.

Per la determinazione della percentuale applicabile devono essere separatamente calcolate le percentuali riferibili al reddito d'impresa ed a quello derivante dall'esercizio di arti e professioni, nonché tutte quelle determinate da parte delle società o associazioni di cui all'art. 5 del D.P.R. n. 597 del 1973 ed all'art. 5 del TUIR, del titolare dell'azienda gestita in comunione tra i coniugi e del titolare dell'impresa familiare che possono essere applicate nei confronti dei soci, degli associati, del coniuge e dei collaboratori familiari. Tra le varie percentuali dovrà essere applicata la più elevata.

2.1.4. *Modalità di definizione per i periodi di imposta chiusi in perdita o in pareggio.*

L'articolo 38, comma 4, stabilisce particolari modalità di definizione per i periodi di imposta chiusi in perdita qualora trattasi di perdite computabili in diminuzione del reddito complessivo, ai fini dell'IRPEF e dell'IRPEG, dei periodi di imposta successivi.

La modalità di definizione in discorso, trova applicazione anche nei casi in cui le dette perdite non siano state di fatto computate in diminuzione del reddito dei periodi di imposta successivi (in quanto, ad esempio, relative al periodo di imposta nel quale è cessata l'attività).

Per addivenire alla definizione automatica dell'IRPEF o dell'IRPEG nel caso in esame, la dichiarazione integrativa deve recare la diminuzione del 30 per cento della perdita dichiarata e deve, inoltre, evidenziare un'imposta dovuta pari al 10 per cento della differenza tra la perdita originariamente dichiarata e la perdita ridotta (cioè pari al 3 per cento della perdita dichiarata).

Nel caso in cui l'imposta così calcolata risulti inferiore all'importo minimo stabilito nel comma 3 dell'art. 38, è stato previsto che è in ogni caso dovuto il detto importo minimo.

Resta ferma, naturalmente, l'applicazione della modalità di definizione illustrata nel precedente paragrafo relativamente all'ILOR eventualmente risultante dalla dichiarazione dei redditi.

In presenza di perdite riportabili dichiarate da società di persone la modalità di definizione illustrata nel presente paragrafo trova applicazione soltanto in caso di integrazione automatica chiesta dai soci, qualora l'ammontare delle dette perdite ecceda quello degli altri redditi dichiarati.

L'ultima parte del comma 4 dell'art. 38 disciplina, inoltre, il particolare regime del riporto delle perdite di esercizi precedenti che, in deroga a quanto previsto dagli articoli 8 del D.P.R. n. 597, 17 e 24 del D.P.R. n. 598, nonché dagli articoli 8 e 102 del TUIR, deve essere applicato nei casi di definizione automatica.

La perdita automaticamente definita con l'abbattimento del 30 per cento non è compensabile con i redditi dei periodi d'imposta successivi, tranne che si tratti della perdita dell'ultimo dei periodi d'imposta definiti ai sensi dell'articolo 38, nel qual caso potrà essere regolarmente riportata nei cinque esercizi successivi.

Resta inteso che le eventuali perdite definite in modo diverso da quello previsto dall'articolo 38 sono regolarmente compensabili con i redditi imponibili dei cinque periodi di imposta successivi anch'essi non rientranti nella definizione automatica.

La norma in esame stabilisce, tuttavia, che per i periodi di imposta automaticamente definiti secondo le regole in essa previste, restano salvi gli effetti delle compensazioni eseguite in sede di liquidazione dell'IRPEF o dell'IRPEG dovuta in base alle dichiarazioni originarie.

Il comma 4 dell'articolo 38 disciplina, inoltre, i casi di dichiarazione originaria in cui il reddito dell'esercizio risulta ridotto per effetto del riporto di perdite di esercizi precedenti. Al riguardo la disposizione in esame stabilisce che l'imposta lorda sulla quale commisurare l'aumento non è soltanto quella risultante dalla dichiarazione originaria, ma ad essa va aggiunta l'imposta corrispondente alla parte di reddito ridotto per effetto della compensazione operata.

Nel caso in cui la dichiarazione originaria evidenzi un pareggio fiscale è previsto, infine, che il soggetto interessato, ai fini della definizione automatica, è tenuto a versare gli importi minimi di cui al comma 3 dell'art. 38. Naturalmente, il pareggio fiscale è quello relativo all'esercizio considerato senza tener conto di eventuali perdite riportate da esercizi precedenti.

2.1.5. *Importi minimi.*

Per ciascuno dei periodi di imposta interessati dalla modalità di definizione automatica prevista dall'articolo 38, ivi compresi quelli in pareggio o in perdita, l'imposta lorda da versare *non può essere mai inferiore agli importi* minimi indicati successivamente e distinti a seconda che a suo tempo sia stata o meno presentata la dichiarazione dei redditi.

Gli importi minimi da versare relativamente ai periodi di imposta non accertati per i quali è stata a suo tempo presentata la dichiarazione dei redditi e viene ora chiesta la definizione automatica delle relative imposte, sono quelli risultanti dalla seguente tabella.

PERIODI DI IMPOSTA
PER I QUALI È STATA PRESENTATA LA DICHIARAZIONE

Tipologia di redditi dichiarati	Minimo da pagare
Redditi diversi da quelli di lavoro autonomo derivanti dall'esercizio di arti e professioni e di impresa. . .	L. 100.000
Redditi d'impresa e redditi derivanti dall'esercizio di arti e professioni con ricavi e compensi non superiori a:	
L. 18.000.000	L. 400.000
L. 200.000.000	L. 800.000
L. 360.000.000	L. 1.200.000
L. 1.000.000.000	L. 1.600.000
L. 10.000.000.000	L. 2.000.000
Per ogni ulteriore miliardo intero oltre il decimo sommare L. 400.000 all'importo di L. 2.000.000.	

Il versamento degli importi indicati nella tabella è obbligatorio quando:

a) l'importo calcolato applicando gli aumenti percentuali su ciascuna imposta lorda e relative addizionali risulta cumulativamente e per ciascun periodo di imposta inferiore ai minimi stessi;

b) il periodo d'imposta si è chiuso in pareggio;

c) l'importo calcolato applicando l'aliquota del 10% sulla riduzione del 30% della perdita rilevante ai fini dell'IRPEF o dell'IRPEG risulti inferiore al minimo stesso;

d) il reddito esposto sia totalmente esente ai fini dell'IRPEF o IRPEG e dell'ILOR.

Gli importi minimi precedentemente indicati devono intendersi solutori sia ai fini delle imposte personali (IRPEF ed IRPEG) che ai fini dell'imposta locale sui redditi relativamente, però, ad ogni singolo periodo d'imposta. Tali importi sono dovuti in misura fissa e non vanno ragguagliati all'anno anche nell'ipotesi di periodo d'imposta superiore o inferiore a 12 mesi.

Nell'ipotesi di contemporaneo possesso in un medesimo periodo d'imposta di redditi d'impresa e di lavoro autonomo per la determinazione dell'importo minimo da versare occorre far riferimento alla somma complessiva dei ricavi e dei compensi.

L'articolo 3, comma 1, lettera *f)*, del decreto-legge 27 aprile 1992, n. 269, ha aggiunto nell'articolo 38 della legge n. 413 del 1991 il comma 3-*bis* che fissa i criteri per la determinazione degli importi minimi dovuti dai soggetti ai quali sono imputati pro-quota i redditi delle imprese familiari e delle società o associazioni di cui all'articolo 5 del D.P.R. n. 597 del 1973 e all'articolo 5 del TUIR, nonché dai coniugi che gestiscono l'azienda in comunione.

In particolare per effetto della suindicata disposizione i predetti importi minimi devono essere ripartiti proporzionalmente alla quota di partecipazione agli utili ed in nessun caso l'importo minimo dovuto da ciascuno dei predetti soggetti può risultare inferiore a lire 100.000.

È stato altresì previsto che qualora il contribuente possieda, in aggiunta ai redditi di partecipazione, redditi derivanti dall'esercizio di arti e professioni e/o redditi di impresa per i quali risultano applicabili importi minimi di diverso ammontare deve essere versato quello più elevato.

Per il calcolo degli importi minimi dovuti dai titolari di redditi di partecipazione deve innanzitutto farsi riferimento all'ammontare complessivo dei ricavi o compensi dichiarati dalla società o associazione e dall'imprenditore individuale (titolare dell'impresa familiare o dell'azienda coniugale).

L'importo minimo risultante (che resta dovuto per l'intero ammontare dalla società o associazione che richieda la definizione automatica) deve essere ragguagliato alle quote di partecipazione agli utili spettanti al titolare ed ai collaboratori dell'impresa familiare, ai coniugi che gestiscono l'azienda in comunione, ai soci delle società di persone e agli associati delle associazioni tra artisti e professionisti.

L'ultimo comma dell'articolo 38 dispone che se la definizione automatica riguarda l'ILOR ed una imposta personale, qualora non vengano raggiunti gli importi minimi prescritti, l'eventuale differenza di imposta dovuta, sino a concorrenza degli importi minimi di cui al comma 3, deve essere versata a titolo di imposta sul reddito delle persone fisiche o di quella sul reddito delle persone giuridiche.

Gli importi da versare relativamente ai periodi di imposta non accertati per i quali è chiesta la definizione automatica delle imposte pur non essendo stata presentata la dichiarazione dei redditi sono i seguenti:

2.000.000 per i contribuenti persone fisiche;

4.000.000 per i soggetti all'IRPEG, le società di persone e le associazioni tra artisti e professionisti di cui all'art. 5 del D.P.R. n. 597 del 1973 e all'art. 5 del TUIR.

Sono da considerare non presentate anche le dichiarazioni originarie prodotte con ritardo superiore ad un mese dopo il 29 novembre 1991, come può desumersi argomentando dall'articolo 57, comma 4, in base al quale ai fini, tra gli altri, dell'articolo 38, «non si considerano omesse le dichiarazioni originarie presentate anteriormente alla data del 30 novembre 1991 con ritardo superiore ad un mese anche ad un ufficio incompetente».

Ai fini della definizione delle situazioni e pendenze tributarie non è considerata ipotesi di dichiarazione dei redditi non presentata l'invio del Mod. 101 in luogo della dichiarazione, anche se ciò è avvenuto in assenza delle condizioni richieste per la presentazione del solo Mod. 101.

È opportuno evidenziare, infine, che per la definizione automatica è richiesto, dal comma 5 dell'articolo 38, che sia stata presentata dichiarazione per almeno uno dei periodi di imposta condonabili con tale modalità, essendo escluso che possano avvalersi di qualsiasi modalità di definizione automatica i contribuenti che non hanno mai presentato la dichiarazione dei redditi in alcuno dei detti periodi di imposta condonabili.

3.2. *Dichiarazione integrativa semplice per i periodi d'imposta non accertati (artt. 32 e 37).*

Come già detto, la dichiarazione integrativa semplice può essere presentata per i periodi d'imposta per i quali non è stato notificato alcun avviso di accertamento, diverso da quello parziale di cui all'art. 41-*bis* del D.P.R. n. 600 del 1973, ovvero per i quali è stato notificato avviso di accertamento nel periodo dal 1° ottobre 1991 al 1° giugno 1992.

Con riguardo ai periodi d'imposta per i quali è stato notificato avviso di accertamento nel periodo 1° ottobre 1991-1° giugno 1992 va tenuto presente che nel caso in cui sia presentata dichiarazione integrativa semplice, l'accertamento opera soltanto per l'eventuale differenza tra l'imponibile accertato e quello cumulativamente risultante dalla dichiarazione originaria e da quella integrativa, aumentato di un importo pari al 50 per cento del reddito aggiunto in sede di integrazione.

Tale modalità d'integrazione è l'unica adottabile nel caso in cui il condono sia richiesto da soggetti che non hanno presentato la dichiarazione dei redditi in alcun periodo di imposta.

In base all'art. 32, comma 1, deve essere dichiarato un maggior reddito non inferiore a L. 500.000 per ciascun periodo d'imposta.

Si rinvia a quanto già detto nel paragrafo concernente la dichiarazione integrativa semplice per i periodi d'imposta accertati, relativamente alle seguenti ipotesi:

1) periodi di imposta per i quali nella dichiarazione integrativa è stata indicata una perdita o una minore perdita rispetto alla dichiarazione originaria;

2) coesistenza nello stesso periodo di imposta di redditi soggetti a tassazione ordinaria e di redditi soggetti a tassazione separata ai fini della determinazione del limite minimo di reddito.

Si precisa che non trova applicazione, con riferimento ai redditi o maggiori redditi che formano oggetto di integrazione relativamente ai periodi di imposta anteriori a quello avente inizio dopo il 31 dicembre 1987, il disposto dell'articolo 36 del D.P.R. 4 febbraio 1988, n. 42. Ciò in quanto tale articolo stabilisce che le disposizioni del testo unico (diverse da quelle per le quali sono state previste norme transitorie) hanno effetto anche per i periodi di imposta sopra menzionati soltanto se «le relative dichiarazioni, validamente presentate» risultino ad esse

conformi. Non è possibile, al riguardo, attribuire tale effetto alle dichiarazioni integrative e, di conseguenza, restano applicabili, per gli anni antecedenti all'entrata in vigore del testo unico, le disposizioni contenute nei DD.PP.RR. nn. 597, 598 e 599 del 1973, anche se in contrasto con quelle del detto testo unico contenenti norme più favorevoli ai contribuenti.

La dichiarazione integrativa può non riguardare tutti i periodi di imposta e tutte le imposte, fermo restando che in essa deve essere indicato almeno un periodo di imposta ed una delle due imposte.

La presentazione della dichiarazione in questione non preclude, però, la possibilità che gli Uffici delle imposte procedano, nell'ambito dei programmi annuali, ai controlli ed agli accertamenti secondo le regole ordinarie contenute nel D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600 e successive modificazioni ed integrazioni.

Competenti a svolgere gli accertamenti sono gli Uffici delle imposte che, ai sensi del combinato disposto degli articoli 37, 58 e 59 del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600, erano da considerarsi competenti a controllare la dichiarazione dei redditi originaria, oggetto di dichiarazione integrativa.

L'articolo 37 pone, però, a carico dell'Ufficio, ben precise condizioni per lo svolgimento dell'accertamento in rettifica delle dichiarazioni originariamente presentate, stabilendo che per ciascuna imposta e per ciascun periodo d'imposta l'azione di accertamento può essere promossa solo quando il maggior reddito imponibile accertabile, rispetto a quello risultante cumulativamente dalla dichiarazione originaria (tenuto conto dei maggiori imponibili esposti nelle dichiarazioni relative al condono dei fabbricati, alla riapertura dei termini per la dichiarazione del reddito di impresa e di lavoro autonomo, ai sensi dell'articolo 14 della L. n. 154 del 1989, e al cosiddetto «ravvedimento operoso» di cui all'art. 14 della L. n. 408 del 1990) e da quella integrativa, superi l'importo della cosiddetta «franchigia», pari al 50 per cento del maggior reddito aggiunto in sede di integrazione.

La predetta franchigia trova applicazione anche nell'ipotesi in cui con la dichiarazione integrativa venga, in tutto o in parte, ridotta la perdita di impresa in contabilità ordinaria originariamente dichiarata.

Tale franchigia va considerata anche nel caso in cui l'Ufficio, essendo il reddito accertabile superiore al maggior imponibile integrato, aumentato della «franchigia» stessa, proceda all'accertamento in rettifica dei redditi integrati sulla base degli elementi in suo possesso.

In questo caso, se dalla dichiarazione integrativa risulta un'imposta e la stessa non è inferiore al 10 per cento di quella corrispondente ai redditi esposti nella dichiarazione originaria (ed alle altre dichiarazioni integrative già citate), la maggiore imposta dovuta a seguito dell'accertamento è limitata alla eccedenza di imposta rispetto a quella corrispondente all'imponibile determinato dalla somma dell'imponibile dichiarato, di quello integrato e di quello corrispondente alla «franchigia».

In pratica, in sede di accertamento non è richiesto il pagamento dell'imposta dovuta sulla parte del maggior imponibile corrispondente alla predetta «franchigia».

Esemplificando tale dettato normativo, si ipotizza la seguente situazione:

nella dichiarazione originaria è stato esposto un reddito pari a lire 10.000.000;

nella dichiarazione di condono dei fabbricati presentata nel 1989 è stato esposto un reddito di lire 2.000.000;

nella dichiarazione integrativa semplice sono stati indicati maggiori redditi pari a lire 6.000.000.

L'ufficio potrà procedere ad accertamento solo nel caso in cui, sulla base degli elementi in proprio possesso, sia in grado di determinare un reddito imponibile superiore all'importo di L. 21.000.000, derivante dalla somma dei redditi dichiarati ed integrati dal contribuente (10.000.000 + 2.000.000 + 6.000.000) aumentati della franchigia (50% del reddito aggiunto con la dichiarazione di condono di lire 6.000.000 e, quindi, pari a lire 3.000.000).

Come si è detto, se la maggiore imposta dovuta in base alla dichiarazione integrativa non è inferiore al 10 per cento di quella indicata nelle precedenti dichiarazioni è riconosciuto al contribuente un ulteriore beneficio, consistente nell'abbattimento della maggiore imposta dovuta in base all'eventuale accertamento effettuato dall'Ufficio oltre il limite costituito dalla «franchigia» di un importo pari all'imposta relativa alla parte di reddito corrispondente alla franchigia.

In proposito l'articolo 37 prevede, infatti, che la maggiore imposta dovuta a seguito dell'accertamento debba essere limitata a quella parte dell'imposta che grava sul reddito accertato che eccede l'imposta corrispondente alla somma degli imponibili dichiarati aumentata della «franchigia».

Proseguendo nella esemplificazione e prendendo a riferimento aliquote e scaglioni in vigore nel 1988, si ipotizza quanto segue:

a) imposta corrispondente al maggior imponibile integrato (lire 6.000.000 x 27%) L. 1.620.000;

b) imposta sui redditi esposti nelle precedenti dichiarazioni (pari a lire 12.000.000) L. 2.090.000.

Considerato che l'imposta gravante sul maggior reddito integrato (lire 1.620.000) è superiore al 10% dell'imposta indicata al punto *b)* (lire 209.000) è applicabile l'ulteriore beneficio in discorso.

Ipotizzando che l'Ufficio delle imposte accerti ulteriori redditi pari a lire 7.000.000, elevando da lire 18.000.000 a lire 25.000.000 il reddito imponibile complessivo, considerato che:

l'imposta gravante sul maggior reddito accertato di lire 7.000.000 è pari a lire 1.890.000 (7.000.000 x 27%);

l'imposta complessivamente gravante sul reddito accertato (pari a lire 25.000.000) è di lire 5.600.000;

l'imposta gravante sul reddito risultante dalla somma di quello dichiarato, di quello integrato in sede di condono e della franchigia (pari a lire 21.000.000) è di lire 4.520.000.

Per effetto della disposizione agevolativa contenuta nell'articolo 37 si deve concludere che l'ulteriore imposta dovuta a seguito dell'accertamento non è pari a L. 1.890.000 in quanto tale importo va limitato alla parte della somma di lire 5.600.000 che eccede L. 4.520.000 ossia a L. 1.080.000.

L'abbuono di imposta accordato al contribuente, pari a L. 810.000 (1.890.000 — 1.080.000), risulta esattamente pari all'imposta calcolata applicando l'aliquota marginale all'importo della franchigia (3.000.000 x 27% = 810.000).

L'articolo 37 prevede, infine, un ulteriore benificio in favore dei contribuenti che hanno presentato dichiarazioni integrative semplici in relazione a periodi di imposta non accertati, disponendo che per gli accertamenti ammessi ai sensi di detto articolo non è applicabile l'iscrizione a titolo provvisorio di un terzo dell'imposta corrispondente all'imponibile o al maggior imponibile accertato e ciò in deroga a quanto disposto nel primo comma dell'art. 15 del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 602. L'iscrizione provvisoria prevista da detto articolo, pertanto, non viene effettuato fino all'intervento della decisione della Commissione tributaria di primo grado.

Capitolo VIII

EFFETTI FISCALI E REGOLARIZZAZIONI CONTABILI CONNESSE ALLE DICHIARAZIONI INTEGRATIVE DEI TITOLARI DI REDDITO D'IMPRESA.

1. *Effetti fiscali delle dichiarazioni integrative semplici analitiche (art. 33, commi 5 e 6).*

Il comma 5 dell'art. 33 della legge n. 413 in commento, prevede che le società di capitali ed enti equiparati, le società in nome collettivo e in accomandita semplice e quelle ad esse equiparate, nonchè le persone fisiche e gli enti non commerciali, relativamente ai redditi di impresa posseduti, possono specificare nelle dichiarazioni integrative, che non comportino definizione automatica delle pendenze tributarie, o in appositi allegati alle dichiarazioni stesse, i nuovi elementi attivi e passivi o le variazioni di elementi attivi e passivi da cui derivano gli imponibili, i maggiori imponibili o le minori perdite indicati nelle dichiarazioni integrative.

Nel secondo periodo di detto comma viene riconosciuta la rilevanza fiscale delle variazioni apportate, sempre che non esauriscono i propri effetti nei periodi di imposta di riferimento. nei periodi di imposta successivi, con esclusione di quelli definibili ai sensi delle disposizioni agevolative per i quali non sia stata prodotta dichiarazione integrativa, a meno che detti periodi non formino oggetto di accertamento o rettifica da parte dell'Ufficio.

L'esercizio della predetta facoltà concessa dalla norma in sede di dichiarazione integrativa ha pertanto effetti sostanziali, in quanto consente al soggetto che vi abbia interesse di specificare le varie operazioni fiscalmente irregolari, con conseguente rilevanza fiscale dei nuovi elementi di reddito — anche di quelli che rivestono, come si è detto, natura di poste passive — non solo relativamente al periodo di imposta in riferimento al quale le variazioni vengono apportate ma anche per quelli successivi, come verrà più avanti specificato.

Al riguardo è da sottolineare che, relativamente alle dichiarazioni integrative le quali, esponendo un imponibile o un maggiore imponibile o una minore perdita, contengono l'indicazione di costi ed oneri a suo tempo non imputati al conto dei profitti e delle perdite e/o non registrati nelle apposite scritture ai fini delle imposte sul reddito, detti costi ed oneri assumono rilevanza fiscale, indipendentemente da ogni regolarizzazione contabile, e ciò perchè il comma 6 del citato art. 33 deroga alle disposizioni contenute nel terzo e quarto comma dell'art. 74 del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 597 e successive modificazioni, nei commi 4 e 6 dell'art. 75 del T.U.I.R., nonchè nel terzo comma dell'art. 61 del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600 e successive modificazioni.

Con riferimento all'ipotesi del soggetto che abbia presentato dichiarazione integrativa per un periodo d'imposta non raggiunto da accertamento o rettifica d'ufficio, con l'indicazione analitica delle variazioni che intende apportare alla dichiarazione originaria, le nuove quantità e/o i nuovi valori evidenziati nella dichiarazione integrativa stessa si considerano riconosciuti anche ai fini della determinazione del reddito imponibile dei periodi di imposta successivi, semprechè per detti periodi siano presentate dichiarazioni integrative analitiche che siano in continuità fra loro.

Ai suddetti fini il soggetto interessato, nell'eseguire l'analisi delle integrazioni operate, dovrà tener conto di tutte quelle variazioni che, non esaurendo i loro effetti fiscali nell'ambito del periodo d'imposta cui si riferiscono, vanno ad incidere sul risultato reddituale del periodo d'imposta successivo.

Le singole integrazioni debbono pertanto essere congegnate in modo tale che ognuna di esse recepisca le eventuali variazioni provenienti dalle integrazioni apportate al periodo di imposta precedente e a sua volta consenta di proiettare gli ulteriori eventuali effetti fiscali sul periodo di imposta immediatamente successivo. Se l'ultimo periodo di imposta per il quale è stata presentata dichiarazione integrativa è l'ultimo definibile in via agevolata, le integrazioni apportate sono fiscalmente riconosciute anche per i periodi di imposta successivi, sia come variazioni extracontabili da evidenziare nelle dichiarazioni dei redditi relative a tali periodi di imposta sia come rettifiche contabili.

Qualora invece le dichiarazioni integrative, pur se presentate con l'indicazione analitica delle variazioni, si riferiscono a periodi di imposta che non sono in continuità tra loro, non vi è la possibilità di seguire nel tempo le variazioni apportate alle poste attive e passive e, pertanto, tali variazioni non producono effetti fiscali sui periodi di imposta successivi.

Da quanto precede, va rilevato che le variazioni apportate in relazione ad un periodo di imposta non producono effetti sui periodi di imposta successivi che non hanno formato oggetto di dichiarazione integrativa.

Tuttavia, qualora un periodo d'imposta per il quale non è stata presentata dichiarazione integrativa formi oggetto di accertamento o rettifica da parte dell'ufficio, quest'ultimo dovrà tener conto degli effetti derivanti dalle dichiarazioni integrative analitiche presentate per i periodi di imposta immediatamente precedenti.

Va ulteriormente precisato che, le disposizioni contenute nel comma 5 del citato art. 33 riconoscono, alle condizioni sopra specificate, piena efficacia fiscale a tutte le variazioni reddituali operate con riferimento a determinati periodi di imposta nel rispetto del generale principio della competenza e delle ulteriori specifiche regole previste nel capo sesto del T.U.I.R., anche con riguardo ai periodi di imposta successivi all'ultimo definito in via agevolata.

2. *Regolarizzazione delle scritture contabili e dei bilanci* (art. 33, commi 7, 8 e 9).

Le disposizioni relative alle regolarizzazioni contabili che le imprese possono operare in dipendenza dell'applicazione delle norme agevolative di cui trattasi sono contenute nei commi da 7 a 9 del citato art. 33.

Di seguito verranno esaminate le regolarizzazioni contabili che possono essere effettuate in riferimento alle diverse situazioni tributarie e modalità di integrazione.

2.1 *Regolarizzazioni contabili derivanti da dichiarazioni integrative semplici analitiche* (art. 33, comma 7).

Il comma 7 consente ai soggetti di cui al comma 5 che abbiano presentato dichiarazione integrativa semplice analitica di «procedere ad ogni effetto alla regolarizzazione delle scritture contabili apportando le conseguenti variazioni nel bilancio chiuso al 31 dicembre 1991 ovvero in quello del periodo di imposta in corso a tale data». La norma interessa i soggetti che, per disposizione del codice civile o di altra legge speciale, sono obbligati a redigere annualmente un bilancio o rendiconto.

Pertanto, se il comportamento tenuto in un determinato periodo di imposta oggetto di dichiarazione integrativa analitica si è estrinsecato in una omessa o irregolare scrittura contabile i cui effetti si riflettono sul bilancio o rendiconto relativo all'esercizio chiuso al 31 dicembre 1991 o in corso a tale data il soggetto interessato può procedere ad ogni effetto alle rettifiche contabili nel suddetto bilancio o rendiconto.

Le operazioni di regolarizzazione contabile potranno essere eseguite con riferimento al bilancio chiuso al 31 dicembre 1991 ovvero in quello del periodo di imposta in corso a tale data. Tali operazioni potranno essere correttamente eseguite anche in relazione all'esercizio chiuso anteriormente a tale data se il relativo bilancio è approvato dopo l'entrata in vigore della legge n. 413.

Al riguardo, si precisa che le rettifiche contabili devono essere effettuate con riferimento alla situazione patrimoniale iniziale relativa all' esercizio che forma oggetto delle regolarizzazioni.

Detta interpretazione discende dalla considerazione che occorre operare un collegamento senza soluzione di continuità con i periodi precedenti relativamente ai quali sono state effettuate le integrazioni analitiche.

La norma quindi consente di abbinare alla regolarizzazione fiscale disciplinata dal comma 5 un'eventuale regolarizzazione della contabilità civilistica che, una volta operata nel bilancio indicato nel comma 7, produce senza soluzione di continuità anche la regolarizzazione di tutte le scritture e di tutti i bilanci intermedi.

Pertanto, il soggetto interessato potrà regolarizzare il bilancio eliminando o iscrivendo attività e passività conseguenziali alle integrazioni analitiche sopra richiamate.

Dette variazioni non comportano emergenza di componenti negativi e positivi ai fini della determinazione del reddito dell'esercizio con riferimento al quale le variazioni medesime vengono apportate.

È da tener presente che la riduzione di fondi di ammortamento o di accantonamento comporta, nel rispetto del generale principio della competenza, la deducibilità di quote di ammortamento e di accantonamento nella misura corrispondente a detta riduzione.

2.2 *Eliminazione di attività e passività fittizie, inesistenti o indicate per valori superiori a quelli effettivi* (art. 33, comma 8).

Le disposizioni del comma 8 dell'art. 33 disciplinano ipotesi di regolarizzazioni contabili ulteriori rispetto a quelle eseguibili ai sensi del precedente comma 7, nel senso che esse possono essere effettuate indipendentemente dalle condizioni indicate in quest'ultima norma.

Dette regolarizzazioni, che hanno anche valenza civilistica come precisato nel paragrafo precedente, possono essere operate, infatti, da tutti i soggetti che abbiano presentato dichiarazione integrativa anche per un solo periodo di imposta, indipendentemente dalla modalità di integrazione adottata.

Tali disposizioni consentono di eliminare nel bilancio chiuso al 31 dicembre 1991 o in quello del periodo di imposta in corso a tale data, le attività e le passività - compresi i ratei e i risconti - fittizie, inesistenti o indicate per valori superiori a quelli effettivi, senza che ciò faccia emergere componenti attivi e passivi ai fini della determinazione del reddito di impresa del predetto periodo di imposta.

Tuttavia, nel caso in cui venga operata una riduzione di un fondo di ammortamento e/o di accantonamento, che abbia ripercussione sugli esercizi futuri, la norma stabilisce la indeducibilità delle quote di ammortamento o di accantonamento imputate negli esercizi stessi fino a concorrenza della riduzione operata.

Il disposto del comma 8 consente altresì di operare le rettifiche contabili indipendentemente dalla circostanza che il periodo d'imposta in cui le irregolarità ebbero origini abbia formato oggetto di dichiarazione integrativa ovvero si sia definito nei modi ordinari. In quest'ultimo caso, peraltro, la eliminazione delle predette poste può fare emergere aspetti reddituali relativi al periodo d'imposta in cui tali poste furono iscritte in bilancio e legittimare quindi l'accertamento in rettifica della dichiarazione originaria, ancorchè integrata, se tali effetti non risultano dalla stessa assorbiti e purchè, ovviamente, non ricorra la preclusione costituita dalla franchigia di cui all'art. 37.

L'eliminazione totale o parziale di una attività provoca, direttamente o indirettamente, una diminuzione del netto patrimoniale senza peraltro generare un onere fiscalmente deducibile; l'eliminazione totale o parziale di una passività provoca, direttamente o indirettamente, un aumento del netto patrimoniale che non concorre alla formazione del reddito di impresa.

La rappresentazione contabile della predetta eliminazione è libera da un punto di vista fiscale, fatti salvi i vincoli civilistici in relazione alla veste giuridica del soggetto operante (imprenditore individuale, società di persone, società di capitali).

2.3 *Iscrizioni in bilancio di attività in precedenza omesse* (art. 33, comma 9).

Il comma 9 dell'art. 33 consente al soggetto che ha prodotto dichiarazione integrativa automatica ai sensi dell'art. 34 e dell'art. 38 di iscrivere nel bilancio in cui effettua le operazioni di rettifica, attività in precedenza omesse compresi i costi pluriennali.

Detta operazione non può essere contabilmente eseguita secondo una qualsiasi modalità, in quanto l'importo della nuova attività iscritta deve essere accantonato per i quattro quinti in un apposito fondo del passivo in sospensione d'imposta e concorrerà alla formazione del reddito d'impresa nel periodo d'imposta e nella misura in cui detto fondo sarà comunque utilizzato; il residuo venti per cento, invece, concorrerà alla formazione del reddito d'impresa dell'esercizio, sia che venga imputato al conto dei profitti e delle perdite, sia che venga iscritto nel passivo della situazione patrimoniale, effettuando, in quest'ultimo caso, le opportune variazioni in aumento in sede di dichiarazione dei redditi.

Per quanto concerne i valori ai quali devono essere iscritte le nuove attività, si applicano le regole previste dall'articolo 2425 del codice civile; più precisamente, per quanto riguarda gli immobili, gli impianti, il macchinario e i mobili, detti beni devono essere iscritti al prezzo di costo quale risulta da idonea documentazione. Deve inoltre procedersi alla contemporanea iscrizione del relativo fondo di ammortamento nella misura corrispondente all'intervenuto deperimento e consumo del bene. Si precisa peraltro che, ai fini tributari, i valori stessi saranno assunti nei limiti in cui risultano compatibili con le regole del capo sesto del T.U.I.R. e ciò anche ai fini del riconoscimento dei componenti negativi di reddito a carico dell'esercizio con riferimento al quale si effettuano le operazioni di rettifica ed eventualmente dei successivi.

L'ammontare del fondo di ammortamento rileva, ai fini fiscali per un importo non inferiore alla metà della quota derivante dall'applicazione dei coefficienti stabiliti nella tabella allegata al decreto ministeriale 29 ottobre 1974 ovvero, per i beni utilizzati a decorrere dall'esercizio successivo a quello avente inizio dopo il 31 dicembre 1988, dalla tabella allegata al decreto ministeriale 31 dicembre 1988.

Ai fini della determinazione della quota del venti per cento tassabile e dell'ottanta per cento accantonabile, i valori iscritti nell'attivo del bilancio dovranno essere considerati al netto dei corrispondenti fondi di ammortamento.

I beni di cui agli artt. 59 e 61 del T.U.I.R. devono ritenersi iscritti per un importo pari al relativo prezzo di acquisto, quale risulta da idonea documentazione, ovvero, qualora si tratti di beni facenti parte di una categoria omogenea già inventariata, devono ritenersi iscritti per un importo pari al prodotto della loro quantità per il valore unitario medio quale emerge dalla valutazione effettuata delle quantità inventariate al termine del periodo di imposta precedente.

Le opere e i servizi in corso di esecuzione devono essere valutati, ai sensi dell'art. 60 del T.U.I.R., in misura non superiore a quella corrispondente alle quantità delle prestazioni eseguite per uno o più contratti e non considerate nella valutazione effettuata al termine del periodo d'imposta precedente. Tale misura è determinata in base ai criteri stabiliti dal citato art. 60 ed il relativo calcolo deve risultare da un nuovo prospetto da allegare alla dichiarazione dei redditi relativa al periodo d'imposta nel quale è stata eseguita l'iscrizione in bilancio delle attività precedentemente omesse, con riferimento alla situazione esistente all'inizio del periodo d'imposta stesso. Non costituisce materia imponibile l'imputazione alle rimanenze dei corrispettivi che, in difformità delle disposizioni dell'art. 60, hanno già concorso, tra i ricavi, alla formazione del reddito di precedenti periodi d'imposta.

La norma in esame trova applicazione anche per l'appostazione in bilancio di ratei e risconti attivi.

Per concludere, si ricorda che i soggetti che si sono avvalsi delle definizioni automatiche previste negli artt. 34 e 38 possono anche avvalersi delle regolarizzazioni previste nel comma 8 e illustrate nel paragrafo precedente.

3. *Variazioni delle quantità o dei valori delle rimanenze delle imprese minori* (art. 33, comma 10).

L'ultimo comma dell'art. 33 interessa solo i soggetti ammessi alla tenuta della contabilità semplificata che abbiano prodotto dichiarazioni integrative ai sensi degli artt. 34 e 38 della legge n. 413 in commento.

Detti soggetti possono variare solo le quantità e/o i valori delle rimanenze di cui agli artt. 62 del D.P.R. 29 settembre 1973 n. 597 e 59 del T.U.I.R.

Le variazioni in aumento possono derivare, sia da maggiori quantità che da maggiori valori unitari medi attribuiti, per ciascuna categoria omogenea, ai singoli beni. Se viene operata solo una variazione quantitativa, la valutazione dei nuovi beni dichiarati dovrà essere eseguita secondo quanto in precedenza precisato a proposito del comma 9. Se invece si modificano anche, o solo, i valori, gli stessi potranno essere determinati nelle misure qui di seguito specificate:

per le merci e i prodotti destinati alla vendita il valore unitario di ciascun bene di ogni categoria omogenea non potrà superare il 70 per cento del suo prezzo di vendita (in quanto quest'ultimo rappresenta il valore normale di mercato dei suddetti beni) al 1° gennaio 1991;

per i beni destinati alla produzione, il valore unitario di ciascun bene di ogni categoria omogenea non potrà superare il prezzo di acquisto corrente o il costo di produzione (questi due termini rappresentano il valore normale di mercato dei suddetti beni) al 1° gennaio 1991.

Le nuove quantità e/o i nuovi valori che concorrono a formare le rimanenze iniziali esposte nella dichiarazione dei redditi del 1991 devono essere messe a confronto in apposito prospetto con dettaglio delle quantità e dei rispettivi valori, con le quantità e i valori delle rimanenze finali esposte nella dichiarazione relativa al precedente periodo di imposta. Il prospetto dovrà essere allegato alla dichiarazione mentre, a richiesta dell'Ufficio, il contribuente dovrà dare dimostrazione di come ha eseguito le valutazioni dell'intero ammontare delle predette rimanenze iniziali.

Il venti per cento della differenza tra il nuovo ammontare delle esistenze iniziali e l'ammontare delle rimanenze rilevate al 31 dicembre 1990 costituisce un componente positivo di reddito che, come fatto presente nelle istruzioni ai modelli di dichiarazione dei redditi relativi al 1991, va evidenziato:

ai righi 20 e 21 del Mod. 740/G;
ai righi 27 e 28 del Mod. 750/B;
al rigo 18 del Mod. 760/D.

Il residuo ottanta per cento concorrerà, in quote costanti, alla formazione del reddito di impresa nei quattro periodi di imposta successivi. Qualora l'attività di impresa cessi prima del quarto periodo di imposta, l'importo residuo concorre alla formazione del reddito di impresa nell'ultimo periodo di imposta.

Stante lo specifico riferimento fatto dalla norma all'art. 62 del D.P.R. n. 597 e 59 del T.U.I.R., non possono essere eseguite variazioni degli importi relativi alle opere e servizi in corso di esecuzione, di cui all'art. 63 del predetto decreto, e all'art. 60 del T.U.I.R.

Tenuto conto dell'espressione usata dal legislatore nel terzo periodo del comma in commento «in caso di variazioni in aumento», deve ritenersi che le variazioni consentite alle imprese minori possono essere effettuate anche in diminuzione.

In tal caso il valore delle esistenze iniziali al 1° gennaio 1991 potrà essere evidenziato per un valore inferiore alle rimanenze finali indicato al 31 dicembre 1990.

4. *Effetti fiscali e rettifiche contabili conseguenti alle dichiarazioni integrative estintive delle controversie pendenti.*

Il comma 3 dell'art. 34 stabilisce che «le rettifiche al reddito d'impresa, oggetto di contestazione, idonee ad esplicare effetti sui periodi di imposta successivi, si considerano riconosciute ai fini delle imposte sul reddito per la quota a loro imputabile del maggior reddito imponibile determinato ai sensi del presente articolo».

Il riconoscimento delle rettifiche al reddito di impresa operate dagli uffici con riferimento ad un periodo di imposta nei periodi d'imposta successivi per la quota a ciascuno di essi imputabile è subordinato dallo stesso comma 3 alla condizione che dette rettifiche «risultino esplicitamente indicate nella dichiarazione dei redditi relativa al periodo di imposta chiuso al 31 dicembre 1991 o in corso a tale data».

È appena il caso di osservare che dette rettifiche potranno essere determinate solo se l'accertamento del reddito d'impresa è stato eseguito in via analitica, ai sensi del primo comma dell'art. 39 del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600.

Al riguardo occorrerà procedere nel modo seguente:

preliminarmente deve essere determinata la parte dell'imponibile definito ai fini dell'imposta personale, imputabile in via proporzionale al reddito di impresa.

Qualora la definizione sia avvenuta ai sensi del comma 1 dell'art. 34, e cioè in misura pari alla somma del 60 per cento dell'imponibile accertato dall'ufficio e del 15 per cento dell'imponibile dichiarato, occorre calcolare il rapporto tra il maggior reddito complessivo definito (rispetto al dichiarato) e il maggior reddito complessivo accertato (rispetto al dichiarato) ed applicare detto rapporto al maggior reddito di impresa accertato (rispetto al reddito di impresa dichiarato).

L'importo così determinato rappresenta il maggior reddito di impresa definito in via agevolata (rispetto al reddito di impresa dichiarato).

Esempio n. 1 (persona fisica: dati relativi all'imponibile IRPEF)

	Dichiarato	Accertato	Definito	(B A)	(C A)
Fabbricati	100	400		300	x
Impresa	900 (a)	1.600 (b)		700	x
Redd. compl.	1.000 (A)	2.000 (B)	1.350 (C)	1.000	350

(B A) : (C A) = (b a) : y

1.000 : 350 = 700 : y

$$y = \frac{350}{1.000} \times 700 = 245$$ incremento dell'imponibile da imputare al reddito di impresa

Reddito d'impresa definito = (900 + 245) = 1.145

Esempio n. 2 (persona fisica: dati relativi all'imponibile IRPEF)

	Dichiarato	Accertato	Definito	(B A) .	(C A)
Fabbricati	100	400		300	x
Impresa	600 *(a)*	300 *(b)*		900	y
Redd. compl.	500(A)(1)	700(B)	220(C)(1)	1.200	720

(B A) : (C A) = (b a): y

1.200 : 720 = 900 : y

$y = \frac{720}{1.200} \times 900 = 540$ incremento dell'imponibile da imputare al reddito di impresa

Reddito d'impresa definito (600 + 540) = 60

(1) Nella dichiarazione originaria è stata indicata una perdita di lire 600, rilevante ai sensi dell'art. 8 del D.P.R. n. 597/1973 e ai sensi dell'art. 8 del T.U.I.R. Pertanto il reddito definito è pari al 60 per cento dell'ammontare complessivo della riduzione della perdita accertata e dell'imponibile accertato.

Si precisa che, nei casi in cui si applica il disposto della prima parte del secondo comma dell'art. 34 - secondo cui non è consentito di effettuare un versamento d'imposta, integrativo di quello corrisposto in conseguenza della dichiarazione originaria, di ammontare inferiore al 20% della differenza tra l'imposta corrispondente all'imponibile accertato e quella corrispondente all'imponibile dichiarato - occorrerà procedere alla determinazione del reddito complessivo netto definito, ricavandolo dall'imposta personale minima dovuta;

successivamente si ripartisce l'incremento del reddito di impresa tra le poste di detto reddito che risultano rettificate nell'avviso di accertamento.

Riprendendo gli esempi sopra riportati, si procede nel modo seguente

Esempio n. 1:

	Dichiarato	Accertato	Definito	(B A)	(C A)
Ricavi	10.000	10.500		500	
Rim fin.	2.000 *(a)*	2.200 *(b)*			200
y					
meno:					
Costi e spese	11.100	11.100			
Reddito d'impresa	900(A)	1.600(B)	1.145(C)	700	245

La rettifica dei ricavi dichiarati esaurisce gli effetti fiscali nel periodo d'imposta nel quale è stata operata, mentre la rettifica delle rimanenze finali ha effetti anche sui periodi d'imposta successivi nei limiti in cui deve ritenersi «definita» e cioè:

(B A) : (C A) = (b a): y

700 : 245 = 200 : y

$y = \frac{245}{700} \times 200 = 70$ incremento del reddito di impresa da imputare alle rimanenze finali

Esempio n. 2:

	Dichiarato	Accertato	Definito	(B A)	(C A)
Ricavi	10.300	10.800		500	
meno:					
Costi e spese (1)	10.900 *(a)*	10.500 *(b)*		- 400	y
Reddito d'impresa	600(A)	300(B)	60(C)	900	540

(1) Si ipotizza che la rettifica di L. 400 riguardi costi di competenza di periodi d'imposta successivi e pertanto si deve stabilire per quale ammontare deve intendersi «definita».

(B A) : (C A) = (b a): y

900 : 540 = 400: y = 240

$y = \frac{540}{900} \times (400) = 240$ incremento del reddito di impresa da imputare in diminuzione dei costi e spese

Si precisa che i soggetti titolari di solo reddito d'impresa eseguiranno esclusivamente i conteggi della seconda delle fasi illustrate, salvo che si tratti di imprenditori persone fisiche per i quali l'accertamento dell'ufficio abbia rettificato anche gli oneri deducibili a suo tempo dichiarati, nel qual caso occorre procedere alle due fasi di calcolo.

Se alcuni elementi dell'imponibile accertato non sono oggetto di contestazione da parte del contribuente, il reddito accertato, ai fini della determinazione del reddito definito, va assunto al netto degli elementi che non sono oggetto di contestazione.

Quindi, ai fini dell'attribuzione proporzionale del maggior reddito definito ai vari elementi oggetto di contestazione, il reddito accertato dovrà essere considerato al netto degli elementi che non sono oggetto di contestazione.

Qualora la definizione in via agevolata avvenga ai sensi del comma 8 dell'art. 34 e cioè con un maggior imponibile che risulti non inferiore al 20% del maggior imponibile

accertato dall'ufficio e non inferiore all'80% del maggior imponibile deciso dalla Commissione tributaria di 1° grado, ai fini della determinazione del rapporto di cui tener conto per l'imputazione proporzionale, occorre assumere il maggior imponibile accertato ovvero il maggior imponibile deciso dalla Commissione, a seconda che l'importo definito in via agevolata sia quello determinato con riferimento al maggior imponibile accertato ovvero al maggior imponibile deciso.

Riprendendo l'esempio n. 1:

	Dichiarato	Accertato	Deciso	Definito	(D A)	(C A)
Fabbricati	100	400	400		300	x
Impresa	900 *(a)*	1.600*(a)*	1.200*(a)*		300	y
Reddito complessivo	1.000(A)	2.000(B)	1.600(D)	1.480(C)	600	480 (1)

---

(1) L'integrazione pari a 480 è stata operata assumendo il maggiore degli importi che derivano dalle seguenti operazioni:

20% (B–A) = 20% (2000 – 1000) = 200
80% (D–A) = 80% (1600 – 1000) = 480

(D–A) (C–A) = (d-a): y
600 480 = 300 : y

$y = \frac{480}{600} \times 300 = 240$ incremento del reddito imponibile da imputare al reddito d'impresa

Reddito d'impresa definito = (900 + 240) = 1.140.

Pertanto, ai fini della ripartizione di detto incremento alle poste del reddito d'impresa che sono state rettificate nell'avviso di accertamento, si avrà:

	Dichiarato	Accertato	Deciso	Definito	(D-A)	(C-A)
Ricavi	10.000	10.500	10.200		200	
Rim. fin.	2.000 *(a)*	2.200 *(b)*	2.100 *(d)*		100	y
meno						
Costi e spese	11.100	11.100	11.100		--	--
Reddito d'impresa	900 (A)	1.600 (B)	1.200 (D)	1.140 (C)	300	240

(D–A) (C–A) = (d–a): y
300 240 = 100 : y

$y = \frac{240}{300} \times 100 = 80$ incremento del reddito di impresa da imputare alle rimanenze finali

I criteri sopraindicati dovranno essere applicati anche qualora la definizione avvenga ai sensi del comma 9 dell'art. 34 che riguarda il caso in cui alla data di entrata in vigore della legge n. 413 sia stata depositata decisione di organi giurisdizionali di grado superiore al primo.

Nell'ipotesi in cui ricorrano le condizioni per definire il maggiore imponibile integrato con riferimento al maggior reddito accertato, ai fini dell'attribuzione del suddetto maggior imponibile integrato, l'imputazione proporzionale avverrà con gli stessi criteri adottati nel caso in cui alla data di entrata in vigore della legge n. 413 non sia stata depositata decisione della commissione tributaria.

Occorre ora precisare quali effetti abbiano le rettifiche operate ai sensi del comma 3 dell'art. 34 con riguardo agli esercizi successivi.

Prendendo a base il periodo di imposta accertato e definito in via automatica, si formulano le seguenti ipotesi:

se il periodo di imposta successivo, anch'esso oggetto di accertamento dell'ufficio, viene definito ai sensi dell'art. 34 ovvero, non essendo stato oggetto di accertamento, viene automaticamente definito ai sensi dell'art. 38, il comma 3 dell'art. 34 non trova applicazione;

se per il periodo di imposta successivo viene presentata dichiarazione integrativa analitica ai sensi del comma 5 dell'art. 33, il soggetto potrà inserire in tale dichiarazione anche le variazioni reddituali derivanti dalle rettifiche del periodo di imposta precedente nei limiti previsti dal comma 3 dell'art. 34;

se il periodo di imposta successivo è quello seguente l'ultimo definibile in via agevolata (1990 per la quasi generalità dei casi), le rettifiche potranno essere effettuate sul relativo bilancio nei limiti e alle condizioni evidenziati nei punti precedenti.

In particolare, per quanto concerne il disposto del comma 7 dell'art. 33, si richiama quanto già detto in precedenza, precisando che nelle scritture contabili relative al bilancio interessato alle variazioni si potranno eseguire, nei limiti previsti dal comma 3 dell'art. 34, le rettifiche contabili conseguenti alle dichiarazioni integrative relative ai periodi di imposta in cui hanno trovato origine le poste contabili rettificate.

Per quanto concerne l'applicazione del disposto dei commi 8, 9 e 10 dell'art. 33 si rinvia a quanto precedentemente detto in merito.

5. *Dichiarazione integrativa senza definizione automatica delle controversie pendenti.*

In relazione ai periodi di imposta per i quali è stato notificato fino al 30 settembre 1991 accertamento in rettifica o d'ufficio, l'art. 36 prevede che la controversia, se non risulta estinta ai sensi dell'art. 34, prosegue limitatamente alla differenza tra l'imponibile accertato e quello risultante dalla dichiarazione integrativa.

In tal caso, il comma 2 dello stesso art. 36 prevede l'applicabilità delle disposizioni di cui ai commi 5, 6, 7 e 8 dell'art. 33 nell'ambito delle rettifiche analiticamente effettuate per il reddito di impresa.

Inoltre, per quanto riguarda i periodi di imposta per i quali è stato notificato accertamento in rettifica o d'ufficio dopo il 30 settembre 1991 sino al 1° giugno 1992, il comma 2 dell'art. 3 dei DD.LL. nn. 174, 269 del 1992 prevede che il contribuente può presentare dichiarazioni integrative per definizione automatica ai sensi dell'art. 38 ovvero la dichiarazione integrativa ai sensi dell'art. 32.

In quest'ultimo caso, si rendono conseguentemente applicabili le disposizioni di cui ai commi 5, 6, 7 e 8 dell'art. 33 nell'ambito delle rettifiche analiticamente effettuate per il reddito di impresa.

6. *Maggiorazione di conguaglio.*

L'art. 33, comma 1, prevede che la dichiarazione integrativa non esplica alcun effetto ai fini del calcolo della maggiorazione di conguaglio di cui all'art. 2 della legge 25 novembre 1983, n. 649 e agli artt. 105, 106 e 107 del T.U.I.R.

In considerazione di tale disposizione i maggiori imponibili derivanti dalle dichiarazioni integrative non sono idonei a determinare franchigia da utilizzare per la distribuzione di riserve o altri fondi senza l'applicazione della maggiorazione di conguaglio.

Il maggior imponibile rispetto all'utile di bilancio derivante dall'indeducibilità degli importi dovuti a seguito delle dichiarazioni di condono è da considerarsi irrilevante ai fini del computo dell'utile distribuibile senza maggiorazione di conguaglio e pertanto, per stabilire l'utile distribuibile in franchigia occorre decrementare il reddito dichiarato su cui va applicato il 64 per cento del suddetto ammontare indeducibile.

In relazione a quanto sopra chiarito, con riferimento alle rettifiche contabili operate ai sensi dell'art. 33, comma 7, gli utili, le riserve o altri fondi derivanti dall'eliminazione di una passività ovvero dall'iscrizione di una attività sono distribuibili senza la maggiorazione di conguaglio.

Per converso, con riferimento alle rettifiche contabili operate ai sensi dell'art. 33, comma 8, tenuto conto che esse non hanno corrispondenza con l'eventuali integrazioni in relazioni alle quali è stato assolto l'onere tributario, gli utili, le riserve o gli altri fondi derivanti dall'eliminazione di una passività, devono considerarsi distribuibili con l'applicazione della maggiorazione di conguaglio.

La riduzione di utili conseguente all'eliminazione di un'attività ovvero all'iscrizione di una passività - alla quale non corrisponde una riduzione del reddito imponibile - non determina tuttavia emergenza di franchigia.

Capitolo IX

Definizione per i sostituti d'imposta (art. 63)

1. *Generalità.*

I sostituti d imposta sono configurati dalla normativa tributaria al precipuo scopo di obbligarli al pagamento delle imposte in luogo di altri per fatti e situazioni a questi ultimi riferibili, previa applicazione delle ritenute alla fonte sia a titolo d'acconto che d'imposta. Pertanto la possibilità di condono offerta dalla legge in esame non poteva avere la stessa portata di quella concessa ai normali contribuenti per i redditi propri.

È stata conseguentemente prevista soltanto la possibilità di presentazione di dichiarazioni integrative, prive di qualsiasi effetto di definizione automatica e ciò anche nell ipotesi in cui siano stati notificati accertamenti non divenuti definitivi alla data del 1° gennaio 1992.

Ovviamente, anche le dichiarazioni integrative presentate dai sostituti d'imposta potranno essere sottoposte a verifica nell'ambito dei programmi annuali d'accertamento e le rettifiche a carico di tali dichiarazioni integrative potranno essere effettuate dagli Uffici delle imposte ogni qualvolta dovessero risultare maggiori somme da assoggettare a ritenuta oltre a quelle emergenti dalle dichiarazioni integrative, ferma restando, comunque, l'inapplicabilità delle relative sanzioni fino ai limiti degli imponibili indicati nelle dichiarazioni integrative.

2. *Soggetti legittimati alla presentazione delle dichiarazioni integrative.*

Ai sensi dell'art. 63 della legge 30 dicembre 1991, n. 413, la facoltà di presentare dichiarazioni integrative in luogo di quelle omesse e per rettificare in aumento quelle già presentate, anche se con ritardo superiore ad un mese, spetta in via di principio a tutti i soggetti indicati nel titolo terzo del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600, obbligati ad operare le ritenute alla fonte sulle somme o valori da essi corrisposti ed a presentare la relativa dichiarazione annuale.

Destinatari della normativa in esame sono, quindi, tutti quei soggetti che, essendosi venuti a trovare, nei periodi d'imposta interessati dal provvedimento, nella posizione di sostituti d'imposta, dovevano rispettare tutti gli adempimenti di carattere sostanziale e procedurale previsti dalle singole disposizioni vigenti nei periodi stessi.

Ne consegue che possono fruire delle disposizioni agevolative in rassegna:

a) i soggetti che erano tenuti alla presentazione della dichiarazione annuale Mod. 770;

b) i soggetti che, in base al combinato disposto degli artt. 9, sesto comma, e 7, quinto comma, dello stesso decreto erano tenuti a presentare la dichiarazione annuale Mod. 770/bis nello stesso termine entro il quale doveva essere presentata la dichiarazione annuale dei redditi propri (Mod. 760);

c) i soggetti che, in base al combinato disposto dell'art. 7 del citato D.P.R. n. 600 e degli artt. 5, 6 e 8 del D.L. 30 settembre 1983, n. 512, convertito dalla legge 25 novembre 1983, n. 649, e dell'art. 32 del D.L. 2 marzo 1989, n. 69, convertito dalla legge 27 aprile 1989, n. 154, erano tenuti a presentare la dichiarazione annuale Mod. 770/ter.

L'art. 62 *bis* della legge n. 413 del 1991 consente ai sostituti d'imposta che hanno presentato le dichiarazioni annuali anteriormente al 30 novembre 1991 e per le quali il termine di versamento delle ritenute è scaduto

anteriormente alla data suindicata di provvedere al relativo versamento, qualora non vi abbiano già provveduto alla data del 29 aprile 1992, in due rate di uguale importo entro il 20 maggio 1992 e nel mese di luglio 1992 con il beneficio della non applicazione delle sanzioni amministrative previste nell'articolo 92 del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 602. Al riguardo, si rinvia a quanto verrà precisato nel successivo Capitolo.

Relativamente alle fattispecie contemplate dall'art. 63, restano esclusi dal beneficio di che trattasi quei sostituti d'imposta che siano stati raggiunti da accertamenti resisi definitivi. Tale esclusione concerne, ovviamente, soltanto i periodi d'imposta interessati dagli accertamenti definitivi ed opera limitatamente alle somme accertate. Ne consegue che, ove i sostituti d'imposta intendano sanare altre violazioni commesse nei periodi d'imposta già definitivamente accertati, agli stessi non è preclusa la possibilità di presentare la dichiarazione integrativa, evidenziante nuove somme o valori e nuove ritenute, con riferimento alle annualità per le quali è intervenuto accertamento definitivo, ferma restando però l'intangibilità, a tutti gli effetti, degli accertamenti già operati e non più impugnabili.

Relativamente agli effetti generali delle dichiarazioni di condono, ai termini di presentazione, nonché per la individuazione dei soggetti diversi dagli originari sostituti d'imposta ammessi a beneficiare del condono (ipotesi di fusione, trasformazione, etc.) e di quelli esclusi dal medesimo si rinvia a quanto precisato con riferimento alle dichiarazioni integrative relative all'IRPEF e all'ILOR.

Al riguardo si fa presente che anche gli eredi dei sostituti d'imposta deceduti nel periodo compreso fra il 1° dicembre 1991 e il 30 aprile 1992, sebbene non espressamente contemplati dall'art. 63 della citata legge n. 413, possono presentare le dichiarazioni integrative in questione entro il 30 settembre 1992.

3. *Periodi d'imposta definibili per condono.*

Occorre precisare che, potendo verificarsi l'ipotesi di sostituti d'imposta obbligati a presentare le dichiarazioni annuali Mod. 770, Mod. 770/bis e Mod. 770/ter, la dichiarazione integrativa può essere presentata per l'una e non per l'altra ovvero per tutti e tre i tipi di dichiarazione originaria e che in ogni caso la richiesta di definizione per condono potrà essere limitata a uno o più periodi d'imposta ed a uno o più tipi di reddito soggetto a prelievo alla fonte.

Le nuove somme o valori e le relative ritenute ai cui effetti i sostituti d'imposta sono ammessi a presentare dichiarazioni integrative - sempreché per essi non sia intervenuto accertamento definitivo - sono quelli ricadenti nei periodi d'imposta relativamente ai quali il termine per la presentazione della dichiarazione è scaduto anteriormente al 30 novembre 1991.

Relativamente ai periodi d'imposta non accertati, quindi, in assenza di particolari disposizioni in materia, dovendo trovare applicazione le regole ordinarie previste per le tre fattispecie, può affermarsi che, se trattasi di situazioni rientranti nell'ipotesi di dichiarazione annuale originaria Mod. 770 e/o Mod. 770/ter, le annualità per le quali può di regola essere presentata dichiarazione integrativa corrispondono ai periodi d'imposta dal 1984 al 1990, la cui dichiarazione originaria doveva essere presentata negli anni, rispettivamente, dal 1985 al 1991; se trattasi di situazioni rientranti nell'ipotesi di dichiarazione originaria Mod. 770/bis, i periodi d'imposta per i quali può di regola essere presentata dichiarazione integrativa corrispondono ai periodi d'imposta coincidenti con gli esercizi sociali per i quali il soggetto era tenuto a presentare le dichiarazioni annuali Mod. 760 relative ai redditi propri.

A quest'ultimo riguardo si rinvia a quanto già precisato nel capitolo terzo.

4. *Controversie relative ad infrazioni formali.*

Va evidenziato che ai sensi dell'ultimo periodo del comma 9 del citato art. 63 della legge n. 413, le controversie pendenti al 1° gennaio 1992 aventi per oggetto pene pecuniarie e soprattasse relative ad infrazioni diverse da quelle connesse alla effettuazione delle ritenute, possono essere definite mediante il pagamento del 10 per cento delle predette sanzioni.

Poiché la disposizione in esame riproduce, con riferimento ai sostituti di imposta, quella contenuta nell'art. 35 si rinvia, per ulteriori chiarimenti, a quanto specificato nel capitolo XI.

Relativamente al versamento del predetto 10 per cento, si precisa che lo stesso potrà essere effettuato in tre rate di eguale importo scadenti, rispettivamente, entro il 20 maggio 1992, nel mese di luglio 1992 e nel mese di luglio 1993.

5. *Modalità di presentazione delle dichiarazioni integrative e versamenti.*

Ai sensi del comma 3 dell'articolo 63 della legge n. 413 le dichiarazioni integrative devono essere redatte dai sostituti d'imposta, a pena di nullità, su stampati conformi ai modelli approvati con il già citato decreto del Ministro delle Finanze 29 gennaio 1992 e, per quanto riguarda la sottoscrizione e la presentazione delle stesse, si applicano le disposizioni del comma 2 dello stesso art. 63.

Pertanto, ai fini della scelta e dell'uso del modulo occorrente, i sostituti dovranno adottare il corrispondente modello approvato con il citato decreto ministeriale, a seconda che la dichiarazione integrativa si riferisca a somme e valori che sono stati o dovevano essere dichiarati con il Mod. 770, con il Mod. 770/bis e/o con il Mod. 770/ter.

Per gli ulteriori chiarimenti relativi alle modalità di presentazione delle dichiarazioni integrative, nonché per i termini di presentazione delle stesse si fa rinvio al precedente Capitolo V.

Per quanto riguarda i versamenti relativi alle dichiarazioni integrative, si ricorda che gli stessi possono essere eseguiti esclusivamente al Concessionario della Riscossione e alla Tesoreria Provinciale dello Stato, secondo le modalità indicate dall'art. 3 del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 602 e successive modificazioni.

6. *Contenuto delle dichiarazioni integrative.*

I sostituti d'imposta devono indicare nelle dichiarazioni integrative, distintamente per ciascun periodo d'imposta per il quale si avvalgono della facoltà prevista dall'art. 63 della legge n. 413, l'ammontare delle nuove somme o valori e delle nuove ritenute da determinare, per ciascun tipo di reddito, sulla base delle aliquote vigenti in ciascun periodo d'imposta.

Qualora la dichiarazione integrativa riguardi somme o valori soggetti a ritenuta alla fonte con una pluralità di aliquote, ferma restando la determinazione dell'importo delle ritenute secondo i criteri fissati nel primo comma dello stesso articolo, il sostituto d'imposta dovrà indicare nella dichiarazione integrativa, sempre distintamente per ciascun periodo d'imposta, l'aliquota media ponderata delle ritenute applicate.

Va precisato che gli importi delle nuove somme o valori e delle ritenute devono essere indicati nei modelli di dichiarazione integrativa tenendo conto che le ultime tre cifre sono sostituite da tre zeri prestampati.

7. *Effetti della presentazione delle dichiarazioni integrative.*

La presentazione delle dichiarazioni integrative comporta la inapplicabilità delle sanzioni amministrative previste dal titolo quinto del D.P.R. n. 600 del 1973 e dal titolo terzo del D.P.R. n. 602 del medesimo anno, con specifico riferimento alle violazioni dei sostituti d'imposta.

In particolare, ai sensi del comma 6 dell'articolo 63, le suddette sanzioni non trovano applicazione nel caso in cui l'ammontare delle ritenute versate resti definito per l'importo corrispondente a quello indicato nelle dichiarazioni integrative. Se ciò non dovesse verificarsi (ad esempio perchè il sostituto d'imposta, pur raggiunto da avviso accertamento, ha indicato nella dichiarazione integrativa somme o valori e quindi anche ritenute in misura inferiore a quelle accertate dall'Ufficio, ovvero perchè lo stesso sostituto non ha rettamente applicato, sui redditi soggetti a ritenuta compresi nella dichiarazione integrativa, le aliquote nella misura esatta; oppure perchè l'Ufficio delle imposte accerta, pur dopo la presentazione della dichiarazione integrativa, altre somme o valori assoggettabili a prelievo alla fonte, ecc.) si applicano le sanzioni commisurate alle maggiori ritenute definitivamente accertate.

Capitolo X

SANATORIA RELATIVA AI VERSAMENTI D'IMPOSTA O DI RITENUTA

1. *Generalità.*

L'art. 62-*bis* consente la presentazione della dichiarazione integrativa per sanare talune ipotesi di omessi, ritardati o insufficienti versamenti d'imposta.

In particolare, detta disposizione si rivolge a quei contribuenti e sostituti che, pur avendo esattamente evidenziato nelle dichiarazioni originarie ai fini delle imposte sui redditi, comprese quelle specificate nel paragrafo 1 del capitolo VI, presentate anteriormente al 30 novembre 1991, le imposte e le ritenute correttamente calcolate, ne hanno omesso o ritardato il relativo versamento o l'hanno eseguito in misura insufficiente.

Si tratta di talune delle violazioni emergenti in sede di liquidazione ai sensi dell' art. 36-*bis* del D.P.R. n. 600 del 1973.

Restano tuttavia escluse dall'ambito di applicazione dell'art. 62-*bis* e non possono quindi essere sanate avvalendosi della presentazione di dichiarazioni integrative, le altre violazioni rilevabili in sede di liquidazione eseguite ex art. 36-*bis*, quali gli errori materiali e di calcolo commessi nella determinazione degli imponibili e delle imposte o delle ritenute; detrazioni, crediti d'imposta, oneri deducibili in tutto o in parte non spettanti.

Restano parimenti escluse, per espressa disposizione dell'art. 62-*bis*, le ipotesi di versamenti omessi, tardivi o carenti di imposte (anche in acconto) o di ritenute se le imposte e le ritenute, con relative soprattasse, sono state già iscritte a ruolo e le relative rate sono già scadute alla data del 29 aprile 1992, salvo quanto specificato nel successivo paragrafo 4.

2. *Dichiarazione integrativa in assenza di iscrizione a ruolo.*

Qualora nelle dichiarazioni dei redditi e dei sostituti d'imposta presentate anteriormente al 30 novembre 1991, le imposte e le ritenute siano state correttamente calcolate, ma ne sia stato omesso o ritardato il relativo versamento ovvero lo stesso sia stato eseguito in misura insufficiente, può essere presentata la dichiarazione integrativa di cui ai titoli VI e VII della legge n. 413 del 1991, specificando nelle «Annotazioni» del modello di dichiarazione o in apposito prospetto, da allegare alla dichiarazione stessa e di cui va fatta espressa menzione nelle «Annotazioni», le imposte e le ritenute dovute o tardivamente versate, distintamente per ciascun periodo d'imposta e i dati del versamento effettuato.

A tal fine, si allega alla presente circolare uno schema di prospetto che può essere utilizzato dagli interessati.

L'indicazione dei dati relativi al versamento non è richiesta quando le imposte o le ritenute sono state versate tardivamente ma prima del 29 aprile 1992 e alla medesima data non è stata emessa cartella di pagamento.

I versamenti delle imposte e delle ritenute dovute in base alle dichiarazioni integrative e non effettuati alla data del 29 aprile 1992 devono essere eseguiti, maggiorati, a titolo di interessi, di una somma pari al 12% dell'ammontare delle somme dovute, in due rate di eguale importo scadenti entro il 20 maggio 1992 e nel mese di luglio 1992. Sugli importi così determinati e versati entro le predette date non si applica la soprattassa di cui all'art. 92 del D.P.R. n. 602 del 1973.

Si precisa che nei casi in cui debbano essere effettuati i versamenti in base alla dichiarazione integrativa anche ad altro titolo, i versamenti di cui all'art. 62-*bis* vanno eseguiti distintamente pur se con le medesime modalità.

3. *Dichiarazione integrativa in presenza di iscrizioni a ruolo.*

L'art. 62-*bis* consente la presentazione della dichiarazione integrativa di cui ai titoli VI e VII della legge n. 413 del 1991 anche a quei contribuenti e sostituti d'imposta che, pur avendo commesso le medesime violazioni individuate nel precedente paragrafo, abbiano già subito, in conseguenza della liquidazione da parte dell'Amministrazione finanziaria della dichiarazione originaria, la iscrizione a ruolo delle imposte e ritenute dovute e delle relative sanzioni. In tali ipotesi la sanatoria riguarda soltanto le soprattasse relative alle somme comprese nelle rate non scadute alla data del 29 aprile 1992, ovvero in quelle per le quali è stato comunque sospeso l'inizio dell'azione esecutiva. I contribuenti devono specificare nelle «Annotazioni» al modello di dichiarazione o in apposito prospetto da allegare alla dichiarazione stessa, facendone menzione nelle «Annotazioni», distintamente per ciascun periodo d'imposta, le imposte e le ritenute, nonché gli estremi della cartella di pagamento o, in mancanza, dell'avviso di mora (mese e anno di emissione) e i dati dei relativi versamenti.

In tali ipotesi, qualora le imposte e le ritenute siano stati o vengano pagati alle scadenze del ruolo, non sono applicabili le soprattasse di cui all'art. 92 del D.P.R. n. 602 del 1973 e gli Uffici provvederanno ai conseguenti sgravi e ai rimborsi della soprattassa eventualmente pagata dopo il 29 aprile 1992.

4. *Versamenti non eseguiti tempestivamente per fatto doloso di terzi.*

Relativamente alle ipotesi esaminate nel precedente paragrafo, qualora i contribuenti o i sostituti d'imposta dimostrino che il mancato, insufficiente o tardivo versamento delle imposte e delle ritenute è stato causato da fatto doloso di terzi denunciato all'autorità giudiziaria prima del 29 aprile 1992, gli Uffici devono effettuare il rimborso anche relativamente alle soprattasse versate a seguito di iscrizioni a ruolo le cui rate siano già scadute alla predetta data del 29 aprile 1992 ovvero allo sgravio di quelle non versate.

In tal caso, i contribuenti o i sostituti d'imposta devono presentare la dichiarazione integrativa indicando i dati già evidenziati nel paragrafo precedente, allegando copia, anche fotostatica, della denuncia all'autorità giudiziaria.

Capitolo XI

CONTROVERSIE CONCERNENTI IRREGOLARITÀ FORMALI (art. 35)

1. *Dichiarazioni integrative relative alle controversie concernenti irregolarità formali.*

L'articolo 35 consente ai contribuenti di definire le controversie pendenti alla data del 1° gennaio 1992, aventi per oggetto pene pecuniarie e soprattasse relative ad infrazioni che non prevedono applicazione d'imposta.

Tale disposizione trova applicazione soltanto nell'ipotesi in cui l'Ufficio delle imposte alla data di entrata in vigore della legge abbia già notificato il provvedimento di irrogazione delle sanzioni, anche se lo stesso, alla predetta data, non abbia ancora formato oggetto di impugnativa. Qualora l'avviso di irrogazione di sanzioni sia stato notificato successivamente al 1° gennaio 1992 non si rende applicabile la disposizione in esame.

La presentazione di una dichiarazione integrativa secondo le modalità già illustrate nei precedenti capitoli comporta, ai sensi dell'articolo 42, comma 1, ultimo periodo, della legge n. 413 del 1991, la inapplicabilità delle sanzioni amministrative per le violazioni che hanno formato oggetto del citato avviso.

Anche con riferimento alle controversie di cui trattasi, i giudizi in corso e i termini per ricorrere o di impugnativa, pendenti alla data di entrata in vigore della presente legge o che iniziano a decorrere dopo tale data, sono sospesi fino al 1° giugno 1992; tuttavia i giudizi per i quali sia stata fissata l'udienza di discussione nel suddetto periodo sono sospesi nell'udienza medesima a richiesta del contribuente che dichiari di volersi avvalere delle disposizioni del presente articolo. Successivamente al 1° giugno 1992 i giudizi si estinguono mediante ordinanza subordinatamente alla esibizione da parte del contribuente di copia, anche fotostatica, della dichiarazione integrativa e della ricevuta comprovante la consegna all'ufficio postale della lettera raccomandata di trasmissione della dichiarazione stessa.

Gli uffici, a seguito dell'intervenuta liquidazione definitiva, comunicano i motivi di invalidità delle dichiarazioni dai quali consegue la mancata estinzione della controversia; in tali casi è revocata l'ordinanza di estinzione.

La sanatoria di queste irregolarità formali è subordinata al pagamento di un importo pari al 10 per cento delle predette sanzioni, secondo le modalità già illustrate nel capitolo VI, paragrafo 2.

L'ambito applicativo della sanatoria delle irregolarità formali recata dall'art. 35 è, sostanzialmente, analogo a quello previsto dall'art. 21 del decreto-legge n. 69 del 1989.

Va considerato, peraltro, che per effetto della disposizione contenuta nell'art. 57, comma 1, in base alla quale «sono salvi gli effetti della liquidazione delle imposte in base alla dichiarazione originaria a norma degli articoli 36-bis e 36-ter del D.P.R. n. 600 del 1973», dall'ambito applicativo della sanatoria delle irregolarità formali, come precedentemente delineato, vanno escluse le controversie aventi ad oggetto sanzioni irrogate a seguito delle predette liquidazioni, fermo restando quanto già specificato al precedente Capitolo X.

Per quanto concerne l'individuazione delle violazioni formali che rientrano nell'ambito di applicazione della sanatoria in esame, si fa riferimento alla casistica esaminata, ai fini dell'applicazione dell'art. 21 del decreto-legge n. 69 del 1989, nella circolare n. 17 dello stesso anno.

Capitolo XII

ISTANZA DELLE PERSONE FISICHE CHE ALLA DATA DEL 30 SETTEMBRE 1991 HANNO PERSO LA RAPPRESENTANZA DEL SOGGETTO PASSIVO O INADEMPIENTE.

1. *Generalità.*

L'articolo 57, comma 6, della legge n. 413 del 1991 stabilisce che coloro che alla data del 30 settembre hanno perso la rappresentanza di soggetti passivi o inadempienti possono presentare, dal 1° aprile al 1° giugno 1992, una apposita istanza di sanatoria all'Ufficio delle imposte al fine di evitare l'applicazione delle soprattasse e delle pene pecuniarie previste ai fini dell'IVA e delle imposte sui redditi, a condizione che venga pagata la somma di lire due milioni per ciascuno dei periodi d'imposta a cui le violazioni si riferiscono.

La sanatoria opera anche quando sia stato già richiesto il pagamento delle sanzioni al soggetto che ha perso la rappresentanza, a condizione che l'eventuale controversia sia pendente alla data del 1° gennaio 1992. Nel caso in cui le sanzioni siano state già pagate le stesse formeranno oggetto di rimborso d'ufficio.

Si ricorda che la responsabilità degli amministratori per il pagamento delle sanzioni amministrative in solido con il soggetto rappresentato è sancita, ai fini delle imposte sui redditi, dell'articolo 98, sesto comma, del D.P.R. n. 602 del 1973.

I soggetti interessati ad avvalersi della sanatoria in esame sono non soltanto gli ex-rappresentanti di società ed enti di ogni tipo (ivi compresi i liquidatori) ma anche gli ex-rappresentanti di soggetti legalmente incapaci, quali i minori e gli interdetti.

Naturalmente gli stessi soggetti possono contemporaneamente avvalersi del condono relativamente alla propria posizione tributaria, secondo le modalità precedentemente illustrate.

Non possono fruire, invece, della predetta sanatoria coloro che, sia pure a diverso titolo, sono rappresentanti della società o dell'ente alla data di presentazione della dichiarazione integrativa, quali ad esempio gli amministratori divenuti liquidatori.

Atteso che, ai fini dei versamenti delle somme dovute in base all'istanza di sanatoria, è espressamente affermato che trovano applicazione le disposizioni contenute negli articoli da 39 a 41 e considerato che nell'articolo 39, comma 2, viene stabilito il differimento dei termini entro i quali possano essere effettuati i versamenti da parte degli eredi dei soggetti deceduti nel periodo dal 1° dicembre 1991 al 30 aprile 1992, si ritiene che l'istanza di cui trattasi possa essere presentata anche da parte degli eredi e che il termine di presentazione della stessa è differito al 30 settembre 1992 in caso di decesso avvenuto entro il suddetto lasso temporale.

È appena il caso di ricordare che la inapplicabilità delle sanzioni amministrative conseguente alla presentazione della dichiarazione integrativa da parte della società o ente, esplica efficacia anche nei confronti del rappresentante.

2. *Violazioni interessate dalla sanatoria.*

La disposizione contenuta nel comma 6 dell'articolo 57, nel fare riferimento a coloro che hanno esercitato la rappresentanza del soggetto passivo o del soggetto inadempiente, ha mutuato tale definizione dal disposto dell'articolo 98, sesto comma, del D.P.R. n. 602 del 1973, in base al quale «al pagamento delle soprattasse o delle pene pecuniarie sono obbligati in solido con il soggetto passivo o con il soggetto inadempiente coloro che ne hanno la rappresentanza».

Si ricorda che con la risoluzione n. 15/2701 del 5 giugno 1981, è stato precisato che la responsabilità dei rappresentati del soggetto iscritto a ruolo, prevista nel sesto comma dell'articolo 98 sopra citato, va riferita anche alle pene pecuniarie e alle soprattasse applicate ai sensi del D.P.R. n. 600 del 1973.

3. *Modalità di definizione e periodi di imposta interessati.*

I soggetti interessati devono versare, per fruire della sanatoria, la somma di lire due milioni per ciascuno dei periodi di imposta cui le violazioni si riferiscono. Quindi la sanatoria può essere chiesta anche soltanto per un periodo di imposta.

Se un soggetto ha rivestito contemporaneamente la qualifica di rappresentante di più soggetti passivi, la menzionata somma di lire due milioni deve essere versata in riferimento a ciascun periodo di imposta di ciascun soggetto passivo relativamente al quale si intende fruire della sanatoria.

Il predetto importo di lire due milioni definisce le violazioni sia ai fini dell'IVA che ai fini delle imposte sui redditi.

Nel caso in cui il periodo di imposta della società o ente rappresentato sia coincidente con l'anno solare il versamento definisce le violazioni commesse nell'anno cui si riferisce l'istanza, comprese quelle riguardanti le dichiarazioni relative al periodo di imposta precedente.

Nel caso di periodo di imposta non coincidente con l'anno solare il versamento definisce le infrazioni commesse, ai fini dell'IVA, nell'anno cui si riferisce l'apposita istanza e, ai fini delle imposte sui redditi, nel periodo di imposta avente fine nel predetto anno. Ove nello stesso anno solare si chiudano due o più periodi di imposta l'interessato dovrà specificare in allegato all'istanza il periodo di imposta cui si riferiscono le infrazioni che intende sanare e, qualora intenda definire quelle commesse in tutti i periodi di imposta, dovrà versare due milioni per ciascuno di essi. In mancanza di specifica indicazione si ritengono sanate le infrazioni relative al primo periodo di imposta chiuso nell'anno medesimo.

Si precisa che qualora lo spazio contenuto nel quadro della dichiarazione integrativa (quadro H) sia insufficiente è possibile utilizzare ulteriori quadri, anche in fotocopia, che dovranno in ogni caso essere allegati all'istanza riepilogando il totale nel quadro compreso nel modulo base.

Poiché la disposizione contenuta nel comma 6 dell'articolo 57 non indica un termine finale al quale si debba fare riferimento per l'individuazione delle violazioni sanabili, possono comprendersi nella sanatoria anche quelle commesse nel 1991 (qualora il soggetto interessato abbia perso la rappresentanza nel corso di tale anno) non oltre, naturalmente, il 30 settembre; in tal caso va comunque versata la somma di lire due milioni anche per la detta frazione di periodo d'imposta.

È espressamente stabilito che i versamenti devono essere effettuati nei termini e con le modalità previste negli articoli da 39 a 41: cioè quelli previsti per i versamenti delle somme dovute in base alle dichiarazioni integrative presentate per fruire del condono ai fini delle imposte sui redditi.

Al controllo delle istanze ed alla conseguente liquidazione delle somme in base ad esse dovute, provvedono gli Uffici delle imposte che le hanno ricevute con le modalità di cui all'articolo 36-bis del D.P.R. n. 600 del 1973 entro il 31 dicembre 1997 mediante iscrizioni in ruolo speciale. Sulle somme dovute e non versate si applicano gli interessi del 9 per cento annuo e la soprattassa del 40 per cento.

La disposizione in esame, sancisce che le sanzioni amministrative non si applicano a condizione che, oltre ad essere presentata l'istanza, «venga effettuato il pagamento» della somma prevista. Ne consegue, quindi, l'inefficacia dell'istanza qualora l'interessato non esegua regolarmente i versamenti delle somme dovute, nonché degli interessi e delle soprattasse, anteriormente all'inizio della procedura di riscossione coattiva, prevista nel Titolo II del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 602.

Dalla presentazione dell'istanza consegue, innanzitutto, la inapplicabilità delle pene pecuniarie e delle soprattasse per il periodo o i periodi di imposta cui i versamenti delle somme previste dalla legge si riferiscono.

Consegue, altresì, la estinzione delle controversie in corso al momento della presentazione dell'istanza aventi ad oggetto le sanzioni di cui trattasi.

PARTE II

IMPOSTA SUL VALORE AGGIUNTO

Capitolo I

ESTINZIONE DELLE CONTROVERSIE RELATIVE AD ACCERTAMENTI NOTIFICATI

L'art. 44 indica le condizioni necessarie affinché si determini la definizione delle controversie, originate da avvisi di rettifica o di accertamento dell'imposta notificati entro il 30 settembre 1991, in ordine alle quali, alla data del 1° gennaio 1992, non siano intervenuti accertamenti definitivi o pronunzie degli organi del contenzioso tributario non più impugnabili.

Al riguardo sembra opportuno precisare che la pendenza della controversia, condizione essenziale per la operatività delle disposizioni in argomento, non sussiste quando alla data del 1° gennaio 1992 il debito d'imposta sia già consolidato in conseguenza di un avviso di rettifica o di accertamento o in una decisione di commissione tributaria non impugnati nei termini di legge.

Si richiama l'attenzione degli uffici sul fatto che, ai sensi dell'art. 45, la facoltà di usufruire delle disposizioni contenute nell'art. 44 in esame non deve essere necessariamente esercitata dal contribuente per tutti i periodi d'imposta per i quali ha avuto notificato avviso di rettifica o di accertamento, ma può essere limitata a uno o ad alcuni dei periodi suddetti e, nell'ambito di un determinato periodo, anche a singoli rilievi autonomamente individuabili.

Dall'imposta che deve essere versata ai fini della definizione, da determinarsi secondo i criteri di cui si dirà tra breve, va detratta quella eventualmente già corrisposta ai sensi dell'art. 60, comma 2, del D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633, e successive modificazioni, in occasione della proposizione dei ricorsi innanzi agli organi del contenzioso tributario. Poichè l'art. 59, comma 1, nel ribadire il diritto del contribuente alla compensazione, fa riferimento agli «importi pagati o iscritti a ruolo e versati» si deve intendere che la detrazione consentita non riguardi solo il tributo corrisposto a titolo provvisorio, ma anche i relativi interessi pagati dal contribuente contestualmente all'imposta o separatamente.

Se per effetto dell'operata compensazione si determina una eccedenza d'imposta a favore del contribuente, questa potrà essere computata in detrazione nelle liquidazioni periodiche dell'anno 1993, mentre non si fa luogo a restituzione di soprattasse e pene pecuniarie già pagate che, ovviamente, sono escluse dalla compensazione (art. 6, comma 1, lettera *c)* del D.L. 26 marzo 1992, n.244).

Tanto chiarito in via preliminare, si illustrano di seguito le modalità previste per la definizione delle vertenze nelle varie situazioni ipotizzabili.

1. *Dichiarazione annuale a debito.*

Nel caso in cui sia stata presentata la dichiarazione annuale con imposta dovuta e, alla data del 1° gennaio 1992, non siano state depositate decisioni degli organi del contenzioso tributario, la controversia sorta a seguito della rettifica eseguita dall'ufficio si definisce con il pagamento di un importo pari al 60 per cento della maggiore imposta accertata dall'Ufficio o enunciata in decreto di citazione a giudizio penale, diminuita del 25 per cento dell'imposta dovuta in base alla dichiarazione e, in ogni caso, non inferiore al 20 per cento della maggiore imposta accertata.

Per «imposta dovuta» non si deve intendere il risultato finale della dichiarazione bensì la differenza tra l'IVA sulle operazioni imponibili e quella complessivamente portata in detrazione nella dichiarazione, senza che su tale differenza possano interferire altri elementi quali, per esempio, computazione di crediti di anni precedenti, versamenti omessi o effettuati, ecc.

Poiché l'imposta dovuta, come sopra specificata, è quella di competenza dell'anno, può aversi imposta dovuta anche in presenza di una dichiarazione annuale con risultato finale a credito, per effetto, ad esempio, del computo dell'eccedenza relativa all'anno precedente.

Si espongono, a maggior chiarimento, i seguenti esempi:

A - Imposta dovuta risultante dalla dichiarazione 2.000.000

maggiore imposta accertata dall'ufficio 40.000.000

Il contribuente dovrà versare il maggiore dei due importi:

1) 0,6 (40.000.000 0,25 × 2.000.000) = 23.700.000;

2) 0,2 × 40.000.000 = 8.000.000

B - Se, nello stesso caso di cui al precedente punto *A*, il contribuente avesse già corrisposto la somma di lire 20.000.000, in pendenza di giudizio, tale importo dovrebbe essere computato in detrazione, con la conseguenza che la definizione dell'imposta comporterebbe un pagamento di lire 3.700.000 (23.700.000 20.000.000).

C - Imposta dovuta risultante dalla dichiarazione 20.000.000

maggiore imposta accertata dall'ufficio 6.000.000

Il contribuente dovrà versare il maggiore dei due importi:

1) 0,6 (6.000.000 0,25 × 20.000.000) = 600.000;

2) 0,2 × 6.000.000 = 1.200.000

2. *Definizione dei singoli rilievi.*

Qualora nell'accertamento eseguito dall'ufficio sia possibile enucleare singoli rilievi, al contribuente è data facoltà di definire parzialmente la vertenza. In tal caso, ovviamente, la controversia prosegue nelle competenti sedi giurisdizionali limitatamente ai rilievi non definiti.

Inoltre, trattandosi di definizione parziale, l'imposta dovuta da prendere in considerazione per il calcolo dell'imposta da versare non è quella risultante dalla dichiarazione annuale ma quella rideterminata in proporzione alla parte di maggiore imposta accertata che si intende definire.

Analogamente si deve procedere se il contribuente abbia, a suo tempo, impugnato soltanto alcuni dei rilievi contenuti nell'avviso di rettifica, prestando parziale acquiescenza all'accertamento dell'ufficio.

Anche la computazione di quanto già eventualmente corrisposto in pendenza di giudizio, dovrà avvenire in misura proporzionale.

Esempi:

A - Imposta dovuta risultante dalla dichiarazione 14.000.000

Maggiore imposta accertata dall'ufficio:

10.000.000 < 2.000.000 (1° rilievo) / 8.000.000 (2° rilievo)

Se il contribuente intende definire soltanto il secondo rilievo e attendere la decisione della commissione tributaria in ordine al primo rilievo, dovrà anzitutto rideterminare l'imposta dovuta in proporzione alla maggiore imposta che vuole definire:

10.000.000 : 8.000.000 = 14.000.000 : ×;

× = 11.200.000.

L'importo da versare sarà quindi:

0,6 (8.000.000 0,25 × 11.200.000) = 3.120.000.

Analogamente si procederà se per il rilievo n. 1 il contribuente abbia, a suo tempo, prestato acquiescenza.

B - Se, nella stessa ipotesi di cui al precedente punto *A*, il contribuente abbia già corrisposto lire 5.000.000 in pendenza di giudizio, la somma da computare in detrazione deriverà dal seguente rapporto:

10.000.000 : 8.000.000 = 5.000.000 : ×;

× = 4.000.000,

con la conseguenza che la definizione non comporterà alcun pagamento (3.120.000 minore di 4.000.000) e la differenza di 880.000 lire potrà essere computata in detrazione nelle liquidazioni periodiche dell'anno 1993.

3. *Dichiarazione annuale omessa.*

Nell'ipotesi in cui sia stata omessa la dichiarazione annuale, la controversia sorta a seguito dell'accertamento induttivo operato dall'ufficio si definisce, qualora non siano state depositate decisioni, con il pagamento del 60 per cento dell'imposta accertata.

Esempio:

Imposta dovuta		0
imposta accertata		20.000.000
Importo da pagare	0,6 × 20.000.000 =	12.000.000

4. *Dichiarazione annuale a credito.*

Nel caso in cui sia stata presentata dichiarazione annuale a credito - tanto con richiesta di computazione dell'eccedenza in detrazione nell'anno successivo, quanto con richiesta di rimborso totale o parziale - rettificata dall'ufficio con riconoscimento di un minore credito, la controversia, sempreché non siano state depositate decisioni degli organi aditi, si estingue con il pagamento del 50 per cento dell'eccedenza non riconosciuta.

Sulla portata delle locuzioni «dichiarazione annuale a credito» ed «eccedenza di credito non riconosciuta», quest'ultima contenuta nella seconda parte del comma 1 dell'art. 44 in rassegna, si reputa opportuno fornire i seguenti chiarimenti.

Considerata l'autonomia di ogni periodo d'imposta, tra l'altro soggetto a proprio termine di decadenza in relazione all'azione di accertamento della finanza, ed in correlazione a quanto innanzi già precisato in ordine all'accezione dell'espressione «imposta dovuta» si ritiene che per dichiarazione a credito di competenza dell'anno debba intendersi quella in cui l'imposta sulle operazioni attive (cessioni e prestazioni) sia inferiore a quella detraibile relativa agli acquisti, sempre con riferimento al periodo d'imposta considerato.

Conseguentemente, la locuzione «eccedenza di credito non riconosciuta» è tutta o parte dell'eccedenza detraibile o rimborsabile non spettante nell'anno di competenza, sia per indebita detrazione sia per effetto dell'indicazione di una minore imposta sulle operazioni attive. Rientra ugualmente nella predetta locuzione anche l'indicazione di una erronea eccedenza dell'anno precedente (con l'indicazione per esempio di qualche zero in più) o di una eccedenza della quale sia stato già chiesto il rimborso nell'anno precedente. Naturalmente in queste ultime due ipotesi la definizione della controversia non può legittimare un credito *«ictu oculi»* inesistente.

Al fine di rendere più evidenti i concetti sopra espressi valgano i seguenti esempi:

Esempio n. 1 Dichiarazione per l'anno 1986:

Riporto di credito anno 1985	L. 4.000.000
Imposta dovuta anno 1986: differenza tra 5.000.000 operazioni attive e 3.000.000 IVA in detrazione per acquisti	L 2.000.000
Credito finale . . .	L. 2.000.000

Accertamento dell'Ufficio

Riporto credito anno 1985	L. 4.000.000
Imposta dovuta anno 1986: operazioni attive	L. 5.000.000
IVA in detrazione acquisti = 0.	L. 5.000.000
Debito finale . . .	L. 1.000.000

In questo caso non è configurabile con riferimento all'anno di competenza (1986) l'ipotesi di «eccedenza di credito non riconosciuta», posto che sia dalla dichiarazione presentata che dall'accertamento dell'Ufficio emerge un periodo con imposta dovuta.

Quantunque il credito finale dichiarato venga neutralizzato, l'accertamento evidenzia soltanto una maggiore imposta dovuta, pari a L. 3.000.000, a nulla rilevando, ai fini della definizione ex art. 44, le vicissitudini del credito dell'anno precedente non invalidato.

Ne consegue che il contribuente deve operare seguendo le modalità del paragrafo precedente e quindi pagare:

0,6 (3.000.000 - 0,25 × 2.000.000) = L. 1.500.000.

Il contribuente conserva naturalmente il diritto di credito di L. 2.000.000.

In tal senso devono intendersi modificate le istruzioni contenute a pag. 3 (colonna 11, situazione A, punto 3) della Guida alla compilazione della istanza per la definizione delle controversie.

Esempio n. 2 Dichiarazione per l'anno 1986:

Eccedenza (erronea) di credito anno 1985	L. 2.000.000
Imposta dovuta anno 1986: differenza tra L. 1.500.000 operazioni attive e L. 1.000.000 IVA in detrazione per acquisti	L. . 500.000
Credito finale . . .	L. 1.500.000

Accertamento dell'Ufficio:

Eccedenza di credito anno 1985 annullato	L. 0
Imposta dovuta anno 1986: differenza tra L. 3.500.000 operazioni attive e L. 1.000.000 IVA in detrazione per acquisti	L. 2.500.000
Debito finale . . .	L. 2.500.000

L'Ufficio rileva l'erroneità del riporto dell'eccedenza di credito di L. 2.000.000, che annulla e la debenza, inoltre, di una maggiore imposta di L. 2.000.000.

In tale situazione il contribuente, ai sensi dell'art. 44, dovrà versare:

2.000.000 (credito inesistente) + 0,60 (2.000.000 - 0,25 × 500.000) = L. 3.125.000.

Con il pagamento di L. 3.125.000 il contribuente convalida il diritto del credito finale del 1986 derivante dall'erroneo riporto del credito 1985, inesistente o già chiesto a rimborso.

Va messo in evidenza in quest'ultimo esempio che l'erronea indicazione dell'eccedenza di credito del 1985 si identifica, in definitiva, in un credito oggettivamente inesistente.

Se la rettifica dell'ufficio consiste nel disconoscimento dell'intero credito dichiarato relativo al periodo d'imposta e nell'accertamento di imposta dovuta, la controversia si estingue con il pagamento del 50 per cento del credito non riconosciuto e del 60 per cento dell'imposta dovuta a seguito dell'accertamento.

Valgano i seguenti esempi:

A - Eccedenza di credito di competenza risultante dalla dichiarazione	L. 20.000.000
Eccedenza non riconosciuta dall'ufficio	L. 12.000.000

Il contribuente dovra versare il seguente importo:

0,5 × 12.000.000 = L. 6.000.000.

Effettuando tale pagamento la controversia si estingue e il contribuente conserva il diritto all'eccedenza detraibile o rimborsabile dichiarata di lire 20.000.000.

B - Eccedenza di credito di competenza risultante dalla dichiarazione	L. 20.000.000
Eccedenza di credito non riconosciuta	L. 20.000.000
Imposta dovuta a seguito di accertamento	L. 10.000.000

L'importo da pagare sarà uguale a:

0,5 × 20.000.000 + 0,6 × 10.000.000 = L. 16.000.000

5. Decisione di primo grado depositata.

Qualora alla data del 1° gennaio 1992 sia stata depositata la decisione della commissione tributaria di 1° grado e penda giudizio in secondo grado (o comunque non sia ancora scaduto il termine per l'impugnazione) la controversia si estingue con il pagamento di un importo pari al 50 per cento dell'imposta o della maggiore imposta accertata dall'ufficio e, comunque, non inferiore al 70 per cento dell'imposta o della maggiore imposta determinata dalla commissione di 1° grado. Nelle ipotesi di dichiarazioni a credito, le suddette percentuali si applicano sull'ammontare costituito dalla eccedenza di credito dell'anno non riconosciuta, rispettivamente dall'ufficio o dalla commissione di 1° grado, e dalla eventuale maggiore imposta accertata dall'ufficio o determinata dalla commissione.

Esempi:

A - *Dichiarazione del periodo a debito.*

Maggiore imposta { accertata dall'ufficio L. 10.000.000; decisa dal comm. di 1° grado L. 6.000.000 }

Il contribuente dovrà versare il maggiore dei due importi:

1) 0,5 × 10.000.000 = L. 5.000.000;

2) 0,7 × 6.000.000 = L. 4.200.000.

B - *Dichiarazione del periodo a credito di*	L. 20.000.000
Accertamento dell'Ufficio:	
disconoscimento del credito di	L. 20.000.000
accertamento imposta a debito	L. 6.000.000
Decisione commissione 1° grado:	
disconoscimento del credito di	L. 20.000.000
imposta a debito	L. 2.000.000

Il contribuente dovrà versare il maggiore dei seguenti importi:

1) 0,5 × (20.000.000 + 6.000.000) = L. 13.000.000;

2) 0,7 × (20.000.000 + 2.000.000) = L. 15.400.000.

6. Decisioni successive depositate.

Qualora alla data del 1° gennaio 1992, sia stata depositata una decisione successiva a quella di primo grado e penda ancora giudizio (nel senso sopra chiarito) la controversia si estingue con il pagamento di un importo pari al 30 per cento dell'imposta o della maggiore imposta accertata dall'ufficio e, comunque, non inferiore all'80 per cento dell'imposta o della maggiore imposta determinata dalla commissione di 2° grado, dalla Commissione Centrale o dalla Corte d'Appello. Nelle ipotesi di dichiarazione del periodo a credito vale quanto detto al precedente punto V.

Esempi:

A - *Dichiarazione del periodo a debito*

Maggiore imposta { accertata dall'ufficio L. 15.000.000; decisa dal comm. di 2° grado L. 5.000.000 }

Il contribuente dovrà versare il maggiore dei seguenti importi:

1) 0,3 × 15.000.000 = L. 4.500.000;

2) 0,8 × 5.000.000 = L. 4.000.000.

B - *Dichiarazione del periodo a debito*

Maggiore imposta { accertata dall'ufficio L. 15.000.000; decisa dal comm. di 2° grado L. 10.000.000 }

Il contribuente dovrà versare il maggiore dei seguenti importi:

1) 0,3 × 15.000.000 = L. 4.500.000;

2) 0,8 × 10.000.000 = L. 8.000.000.

I criteri di definizione fin qui illustrati, è bene ripeterlo, riguardano le controversie derivanti da avvisi di rettifica o di accertamento notificati entro il 30 settembre 1991.

Per gli avvisi notificati dopo tale data, il contribuente può definire i propri rapporti tributari pendenti, ai sensi dell'art. 49 o dell'art. 50, come meglio si dirà nei paragrafi successivi.

7. Definizione delle controversie relative a operazioni inesistenti.

Discorso a parte meritano le definizioni ai sensi dell'art. 44 delle controversie, pendenti alla data del 1° gennaio 1992, che riguardano l'emissione o l'utilizzazione di fatture per operazioni inesistenti. Tali controversie possono essere definite, come previsto dall'art. 52, comma 1, a condizione che:

a) se l'infrazione consiste nella emissione di fatture per operazioni inesistenti, sia versata la relativa imposta;

b) se l'infrazione consiste nella indebita detrazione, sia versata una somma pari all'intera detrazione non spettante.

Va inoltre precisato che il richiamo contenuto nell'art. 52, comma 1, agli artt. 44 e 49, ai fini della definizione delle infrazioni per operazioni inesistenti,

comporta che in presenza di controversie il contribuente può definire ciascuna annualità di imposta o uno specifico rilievo, mentre in assenza di accertamento debbono essere definiti, a pena di nullità, tutti i periodi di imposta chiusi al 31 dicembre 1990, per i quali alla data del 1°.1.1992, non siano stati notificati atti di accertamento.

Qualora la rettifica eseguita dall'ufficio riguardi una dichiarazione a debito in ordine alla quale concorrano violazioni per operazioni inesistenti e altre violazioni che ugualmente determinino una maggiore imposta accertata, ai fini della definizione dell'intera controversia, si rende anzitutto necessario determinare l'imposta dovuta in proporzione alla parte di maggiore imposta accertata da definire secondo i criteri previsti dall'art. 44; si deve determinare, poi, la parte d'imposta da versare ai sensi dello stesso art. 44 e alla stessa aggiungere, infine (tranne che non sia stata precedentemente corrisposta) l'imposta relativa alle operazioni inesistenti:

Esempio n. 1	Dichiarata	Accertata	Differenza
IVA oper. impon.	114.000.000	124.000.000	10.000.000
IVA detraibile	100.000.000	85.000.000	15.000.000 (detr. per operazioni inesistenti)
IVA dovuta tot.	14.000.000		25.000.000

Imposta dovuta da prendere in considerazione:

25.000.000 : 10.000.000 = 14.000.000 : x;

x = L. 5.600.000.

L'importo da versare sarà dato dalla somma di:

1) 0,6 (10.000.000 - 0,25 × 5.600.000) = L. 5.160.000 essendo 0,20 × 10.000.000 = L. 2.000.000 minore di L. 5.160.000;

2) intero importo per detrazioni operazioni inesistenti L. 15.000.000

3) somma da versare L. 20.160.000

Esempio n. 2	Dichiarata	Accertata	Differenza
IVA oper. impon.	154.000.000	155.000.000	1.000.000
IVA detraibile	100.000.000	85.000.000	15.000.000 (detr. per operazioni inesistenti)
IVA dovuta tot.	54.000.000		16.000.000

Imposta dovuta da prendere in considerazione:

16.000.000 : 1.000.000 = 54.000.000 : x;
x = L. 3.375.000.

L'importo da versare è dato dalla somma di:

1) intero importo per detrazioni operazioni inesistenti L. 15.000.000

2) 0,2 × 1.000.000 = L. 200.000

essendo 200.000 maggiore di 0,6 (1.000.000 - 0,25 × 3.375.000) = L. 93.750

3) somma da versare L. 15.200.000

Capitolo II

Definizione automatica del periodo d'imposta

1. *Presupposti per la definizione.*

L'art. 49 fissa le modalità per definire automaticamente l'imposta, attraverso la presentazione della dichiarazione integrativa, per i periodi d'imposta relativamente ai quali il termine per la presentazione della dichiarazione annuale sia scaduto il 5 marzo 1991 e, alla data del 1° gennaio 1992, non siano stati notificati avvisi di rettifica o di accertamento.

La definizione automatica, alle condizioni più avanti illustrate, compete per le dichiarazioni annuali a debito, per quelle a credito con richiesta di rimborso parziale o totale nonché per quelle a credito con richiesta di computazione dell'eccedenza in detrazione nell'anno successivo ad eccezione, per queste ultime, di quelle relative all'anno 1990 con richiesta di computazione dell'intera eccedenza in detrazione nell'anno91. per le quali il secondo comma dell'art. 49 in esame prevede una particolare disciplina di definizione.

La possibilità di definire automaticamente l'imposta è subordinata alle seguenti condizioni:

A) per ciascuno dei periodi per i quali si chiede la definizione non deve stata presentata la dichiarazione annuale, per cui detta definizione rimane esclusa nei casi di omissione. Va, peraltro, evidenziato che, ai suddetti fini, l'art. 57, comma 4, dispone che non si considerano omesse le dichiarazioni presentate, anteriormente alla data del 30 novembre 1991, sia pure con ritardo superiore ad un mese e anche ad ufficio incompetente;

B) per ciascuno dei periodi per i quali si chiede la definizione non deve essere stato notificato avviso di rettifica o di accertamento induttivo entro il 1° gennaio 1992. Tuttavia, per effetto dell'art. 3, comma 2, del D.L. 27 aprile 1992, n. 269, nonostante l'avvenuta notifica degli atti anzidetti dal 1° ottobre 1991 al 1° giugno 1992 è consentito, semprechè sia stata presentata la dichiarazione annuale, il ricorso alla definizione automatica ovvero, in alternativa, la possibilità di presentare la dichiarazione integrativa semplice prevista dall'art. 50. Nel caso in cui, invece, la dichiarazione annuale non sia stata presentata, è consentito di avvalersi soltanto delle disposizioni di cui all'art. 50;

C) in presenza delle condizioni di cui ai punti *a)* e *b)*, la richiesta di definizione deve riguardare, a pena di nullità, tutti i periodi d'imposta relativamente ai quali, per un verso, il termine per la presentazione della dichiarazione annuale è scaduto il 5 marzo 1991 (il che esclude l'anno 1991) e, per l'altro, non è scaduto il termine di decadenza previsto dall'art. 57 del D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633, alla data del 31 dicembre 1991. Tenuto anche conto della proroga di due anni di tutti i termini che non sono scaduti alla detta data del 31 dicembre 1991, disposta dall'art. 57, comma 2, la definizione automatica deve obbligatoriamente riguardare tutti gli anni dal 1986 al 1990.

Tra gli anzidetti periodi d'imposta sono anche compresi, e ne deve pertanto essere chiesta la definizione, quelli per i quali, pur scadendo il termine per la presentazione della dichiarazione annuale successivamente al 1° gennaio 1992, per effetto di proroghe legislative, la dichiarazione stessa sia stata presentata entro il 31 dicembre 1991. Così, per esempio, i soggetti residenti nei comuni della Sicilia orientale colpiti dagli eventi sismici del dicembre 1990 devono richiedere anche la definizione per l'anno 1990 se la relativa dichiarazione annuale, ancorchè dopo il 5 marzo 1991, sia stata presentata entro il 31 dicembre 1991.

Gli imprenditori e gli esercenti arti e professioni e gli enti non commerciali che non si sono avvalsi del differimento dei termini previsto dall'art. 14 del decreto legge 2 marzo 1989, n. 69, convertito dalla legge 27 aprile 1989, n. 154, devono presentare la dichiarazione integrativa automatica anche in riferimento agli anni 1983 e 1984 per i quali l'art. 19 del citato D.L. n. 69/1989 ha prorogato i termini per l'accertamento, rispettivamente al 31 dicembre 1991 e al 31 dicembre 1992, sempreché sia stata presentata la dichiarazione originaria. Detto obbligo non sussiste per i periodi d'imposta per i quali il contribuente si è avvalso di detto differimento, a condizione che il soggetto si sia correttamente adeguato ai coefficienti presuntivi di cui al D.P.C.M. 28 luglio 1989.

In ogni caso, per i periodi d'imposta per i quali sia scaduto il termine per l'accertamento, la presentazione della dichiarazione integrativa è ammessa in via facoltativa se il contribuente ne abbia interesse.

A maggior chiarimento, valgano i seguenti esempi:

1) 1986-dichiarazione presentata con accertamento notificato il 10 luglio 1991;

1987-dichiarazione presentata con accertamento notificato il 10 ottobre 1991;

1988-dichiarazione presentata e non accertata;

1989-dichiarazione omessa e non accertata;

1990-dichiarazione presentata e non accertata.

In tale situazione il contribuente, per usufruire della definizione automatica, deve presentare la dichiarazione integrativa ai sensi dell'art. 49 per gli anni 1987 (tranne che per tale anno non abbia scelto di avvalersi dell'art. 50), 1988 e 1990, mentre per il 1986 può definire la controversia d'imposta solo secondo le modalità previste dall'art. 44 e per il 1989 può avvalersi solo delle disposizioni di cui all'art. 50.

2) 1986-dichiarazione presentata con accertamento notificato il 10 ottobre 1991;
1987-dichiarazione omessa con accertamento notificato il 10 ottobre 1991;

1988-dichiarazione presentata con accertamento notificato il 10 ottobre 1991;

1989-dichiarazione presentata e non accertata;

1990-dichiarazione presentata e non accertata.

Il contribuente, per usufruire della definizione automatica, deve necessariamente presentare la dichiarazione integrativa di cui all'art. 49 per gli anni 1986 e 1988 (tranne che per tali anni non abbia scelto di avvalersi dell'art. 50), 1989 e 1990, mentre per il 1987 può soltanto avvalersi della possibilità di integrazione semplice prevista dall'art. 50;

D) la maggior imposta risultante per ciascun periodo d'imposta da determinarsi secondo i criteri di cui si dirà in seguito, non deve essere inferiore a:

lire 300 mila, per i soggetti con volume d'affari fino a lire 18 milioni;

lire 600 mila, per quelli con volume d'affari superiore a lire 18 milioni ma non a lire 360 milioni;

lire 900 mila, per gli altri soggetti.

2. *Calcolo dell'imposta integrativa.*

Al riguardo, va precisato che la definizione automatica (a parte il caso particolare previsto dall'art. 49, comma 2) comporta comunque un versamento, non inferiore ai limiti suddetti, ancorchè la definizione stessa riguardi annualità chiuse a credito con richieste di rimborso, anche se non ancora conseguito. Restano, pertanto, fermi gli importi del credito chiesto a rimborso indicati nella originaria dichiarazione, nonché la parte di eccedenza computata in detrazione nell'anno successivo.

Sussistendo le condizioni sopraelencate, per ogni annualità in cui l'imposta relativa alle operazioni imponibili (codice E30 della dichiarazione) e l'imposta detraibile (codici L5 e L8 della dichiarazione), prese singolarmente, non superano lire 200 milioni, l'imposta integrativa deve essere pari alla somma del 2 per cento di ciascuno dei suddetti due ammontari.

Quando l'imposta relativa alle operazioni imponibili ovvero l'imposta detraibile superano detto importo di lire 200 milioni, le percentuali applicabili a ciascuna eccedenza sono pari all'1,5 per cento, e quando superano gli ammontari di lire 300 milioni, le percentuali applicabili a ciascuna eccedenza sono pari all'1 per cento.

Se si indica con AV l'imposta sulle operazioni imponibili risultante dalla dichiarazione originaria e con IV l'imposta integrativa relativa alle operazioni imponibili, il calcolo di tale imposta integrativa può essere eseguito facilmente seguendo il seguente schema:

AV non superiore a 200 milioni

$IV = 0{,}02 \times AV$

AV superiore a 200 milioni ma non a 300 milioni

$IV = 1.000.000 + 0{,}015 \times AV$

AV superiore a 300 milioni

$IV = 2.500.000 + 0{,}01 \times AV$

In maniera analoga si può procedere per il calcolo dell'imposta integrativa (Id) relativa all'imposta detraibil' risultante dalla dichiarazione originaria (Ad).

Esempio:

AV = 350.000.000;

Ad = 250.000.000;

IV = 2.500.000 + 0,01 × 350.000.000 = 6.000.000

Id = 1.000.000 + 0,015 × 250.000.000 = 4.750.000

Totale imposta integrativa 10.750.000

Come si è già accennato, qualora attraverso l'applicazione delle suddette percentuali all'imposta relativa alle operazioni imponibili ed all'imposta detraibile si determini un ammontare inferiore ai limiti già indicati (300 mila, 600 mila e 900 mila), i contribuenti devono in ogni caso operare il versamento di uno dei suddetti importi minimi, per ogni periodo d'imposta compreso nella dichiarazione integrativa.

Questa ipotesi si verifica, tra l'altro, per i contribuenti a regime forfettario che hanno presentato la dichiarazione originaria sul modello IVA 11-*bis*.

Gli ammontari in ordine ai quali devono essere applicate le percentuali anzidette sono quelli che emergono dalle dichiarazioni annuali originarie, ivi comprese quelle presentate per la regolarizzazione di adempimenti omessi o irregolarmente eseguiti, purchè comportanti un maggior versamento d'imposta.

È appena il caso di precisare che, agli effetti della definizione automatica l'imposta afferente l'emissione o l'utilizzazione di fatture per operazioni inesistenti deve essere corrisposta per intero, come avviene per la definizione prevista dall'art. 44 (cfr. paragrafo 1).

3. *Rideterminazione dell'imposta integrativa per i soggetti di cui all'art. 38, comma 2.*

Ai sensi dell'ultimo comma dell'art. 49, per taluni contribuenti esiste la possibilità (ove si verifichi la condizione di cui si dirà, connessa all'applicazione dei coefficienti previsti dal D.P.C.M. 21 dicembre 1990) di beneficiare della definizione automatica, versando un importo inferiore a quello ottenuto secondo il criterio finora esaminato, sempre però con il rispetto dei limiti minimi più volte citati.

Detti soggetti sono individuati dall'art. 38, comma 2, ai fini delle imposte dirette, in base all'attività svolta e all'entità dei ricavi dichiarati in un certo periodo d'imposta. Vertendosi in materia di imposta sul valore aggiunto, il parametro dei ricavi dichiarati deve intendersi rappresentato dal volume d'affari dichiarato.

Si tratta in particolare:

dei soggetti che esercitano arti e professioni nonchè delle imprese che esercitano attività di prestazione di servizi, di intermediazione, di trasporto, attività alberghiera e di somministrazione di alimenti e bevande in pubblici esercizi che, in un determinato periodo d'imposta, hanno dichiarato un volume d'affari non superiore a lire 700 milioni;

delle imprese che esercitano attività di produzione di beni che hanno dichiarato un volume d'affari non superiore a lire 2 miliardi;

delle imprese che esercitano l'attività di commercio all'ingrosso o al minuto, compresi gli ambulanti, che hanno dichiarato un volume d'affari non superiore a lire 5 miliardi.

Dopo aver determinato l'imposta integrativa nei modi previsti dall'art. 49, comma 3, i contribuenti suindicati, al fine di verificare se nei loro confronti sussiste la condizione per beneficiare della riduzione della stessa imposta, devono:

1) operare un raffronto tra l'ammontare dei corrispettivi di operazioni imponibili dichiarati e quello che risulta dall'applicazione dei coefficienti presuntivi di cui al citato D.P.C.M. 21 dicembre 1990, ottenendo così la percentuale di scostamento del primo ammontare rispetto al secondo. In pratica, il raffronto può essere fatto tra il volume d affari dichiarato e quello risultante dall'impiego dei coefficienti, dal momento che sia nel primo che nel secondo l'ammontare delle operazioni imponibili è compreso nella stessa proporzione.

Se si indica con Vc il volume d'affari risultante dall'applicazione dei coefficienti e con Vd il volume d'affari dichiarato, la percentuale di scostamento si ottiene dal seguente conteggio:

$$\text{Percentuale di scostamento} = \frac{VC - VD}{VD} \times 100$$

2) ricavare la media ponderata delle percentuali previste dall'art. 38, comma 2, con riferimento all'ammontare dell'imposta integrativa da ridurre. Se la percentuale di scostamento risulta inferiore alla media delle percentuali previste dall'art. 38, comma 2, si sarà verificata la condizione per poter ridurre l'imposta integrativa ottenuta ai sensi dell'art. 49, comma 3. A tal fine, detta imposta va moltiplicata per una frazione (propria) avente per numeratore la percentuale di scostamento e come denominatore la media di cui si è detto.

Se la percentuale di scostamento è uguale o superiore alla media anzidetta, l'imposta integrativa di cui all'art. 49, comma 3, è dovuta per intero

Se la percentuale di scostamento è pari a 1 o è negativa, nel senso che l'ammontare dei corrispettivi dichiarati è uguale o superiore a quello ottenuto con l'applicazione dei coefficienti, sono dovuti solo gli importi minimi previsti dal sesto comma dell'art. 49.

Peraltro, prima di calcolare la percentuale di scostamento, i contribuenti di cui trattasi devono, mediante l'impiego dei coefficienti di congruità, verificare se sussistono i presupposti perchè nei loro confronti sia configurabile l'accertamento eseguito sulla base dei coefficienti presuntivi. Solo in caso affermativo si dovranno effettuare le operazioni già dette (determinazione della percentuale di scostamento, della media ponderata, ecc.)..

Ove, invece, non si verificano le condizioni che rendono possibile l'accertamento in base ai coefficienti presuntivi, la percentuale di scostamento è nulla e, pertanto, il contribuente dovrà versare soltanto gli importi minimi previsti dal sesto comma dell'art. 49;

4. *Chiarimenti in ordine all'applicazione dei coefficienti.*

Si forniscono ora opportuni chiarimenti in ordine:

all'applicazione dei coefficienti di congruità e dei coefficienti presuntivi;

al calcolo della media ponderata delle percentuali previste dall'art. 38, comma 2.

Per ulteriori notizie utili al riguardo si fa rinvio alle istruzioni al modello di dichiarazione integrativa approvato con il D.M. 29 gennaio 1992.

I coefficienti di congruità vanno applicati soltanto ai dati ed elementi relativi all'anno 1990, se per tale anno sussistono le condizioni per la rideterminazione dell'imposta integrativa ai sensi dell'ultimo comma dell'art. 49. In caso contrario, i dati e gli elementi da prendere a base sono quelli del primo periodo d'imposta precedente al 1990 in cui il soggetto interessato abbia esercitato l'attività durante tutto il periodo d'imposta.

I contribuenti semplificati hanno già indicato tali dati nei riquadri identificativi della dichiarazione dei redditi presentata a maggio 1991. Gli altri contribuenti dovranno reperirli dalle proprie scritture.

Per il calcolo del volume d'affari sulla base dei coefficienti di congruità, dopo aver individuato la tabella applicabile, in relazione alle caratteristiche dell'attività svolta, ed il rigo corrispondente al codice della detta attività, occorre moltiplicare i valori indicati in corrispondenza del codice di attività relativo al contribuente interessato per l'ammontare a questi attribuibile in corrispondenza alle singole voci previste nelle tabelle A,B,C,D ed E allegate al D.P.C.M. anzicitato.

In particolare, nei confronti degli esercenti attività d'impresa e degli esercenti arti e professioni con volume d'affari fino a 18 milioni, si applicano i coefficienti di congruità di cui alle tabelle A e B.

Se l'applicazione di anche un solo coefficiente porti a una quantificazione del volume d'affari superiore ai 18 milioni, i soggetti anzidetti vengono assimilati ai soggetti con volume d'affari superiore ai 18 milioni.

Se l'applicazione dei suddetti coefficienti porta a una quantificazione del volume d'affari inferiore ai 18 milioni, occorre verificare se il volume d'affari dichiarato risulti inferiore a quelli risultanti dall'applicazione di due o più dei coefficienti medesimi. Ove ciò si verifichi, il volume d'affari induttivo (da confrontare con quello dichiarato ai fini del calcolo della percentuale di scostamento) si ottiene utilizzando il coefficiente di congruità ritenuto più significativo in relazione alle specifiche condizioni di esercizio dell'attività del contribuente.

Nei confronti degli esercenti attività d'impresa e degli esercenti arti e professioni con volume d'affari superiore ai 18 milioni ma non ai limiti stabiliti dall'art. 38, comma 2, (compresi quelli, di cui si è già fatto cenno, con volume d'affari dichiarato in misura inferiore ai 18 milioni ma accertato in misura superiore con l'applicazione dei coefficienti di congruità di cui alle tabelle A e B) i coefficienti di congruità da utilizzare sono quelli contenuti nelle tabelle C, D ed E.

Se il volume d'affari dichiarato risulti inferiore a quelli derivanti dall'applicazione di due o più coefficienti di congruità, il volume d'affari induttivo (da confrontare con quello dichiarato ai fini del calcolo della percentuale di scostamento) si ottiene utilizzando i coefficienti presuntivi.

Per quanto riguarda l'applicazione dei coefficienti presuntivi, si precisa anzitutto che devono essere utilizzati quelli contenuti nelle tabelle F,G,H, ed I, allegate al citato D.P.C.M. 21 dicembre 1990.

Di regola i predetti coefficienti vanno applicati soltanto ai dati ed elementi relativi all'anno 1990, in quanto per gli anni precedenti il volume d'affari da raffrontare con quello dichiarato si ottiene riducendo quello presunto determinato per l'anno 1990 sulla base della variazione dell'indice dei prezzi al consumo per le famiglie di operai e impiegati.

Peraltro il 1990 può costituire anno base per la determinazione del volume d'affari presunto, da raffrontare con quello dichiarato, a condizione che in tale anno il contribuente:

abbia esercitato l'attività per l'intero periodo d'imposta ed esistano quindi i dati e gli elementi necessari per l'applicazione dei coefficienti;

abbia dichiarato un volume d'affari non superiore ai limiti, già visti, di 700 milioni, 2 miliardi o 5 miliardi, a seconda del tipo di attività esercitata.

Qualora non sussistano le condizioni per l'applicazione dei coefficienti presuntivi nell'anno 1990, i dati e gli elementi da prendere a base sono quelli del primo anno d'imposta precedente al 1990 in cui il soggetto abbia esercitato l'attività durante l'intero periodo d'imposta. Individuato l'anno base e ottenuto il relativo volume d'affari presunto, lo stesso deve essere ridotto, per gli anni precedenti utilizzando i parametri già detti. Al riguardo, si rimanda alla tabella n. 6 riportata a pag. 9 delle istruzioni anzicitate.

Per il calcolo del volume d'affari sulla base dei coefficienti presuntivi, si devono sommare gli importi che si ottengono moltiplicando i valori indicati in corrispondenza del codice di attività relativo al contribuente interessato per l'ammontare a questi attribuibile in relazione alle singole voci previste nelle tabelle F, G, H, ed I (costo materie prime impiegate, retribuzioni, ecc.). Il totale risultante da tale sommatoria va adeguato territorialmente, con l'applicazione del correttivo previsto dalla Tabella M, ed integrato con la maggiorazione fissa di 18 milioni. Il risultato così ottenuto va, infine, diminuito delle riduzioni eventualmente spettanti per il contemporaneo esercizio di un'attività di lavoro dipendente ovvero per le imprese artigiane iscritte nel relativo albo.

In merito alle percentuali previste dall'art. 38, comma 2, va evidenziato che esse sono diverse a seconda dell'ammontare dell'imposta sui redditi lorda e delle addizionali al quale le percentuali stesse devono essere applicate. Più precisamente, deve essere utilizzata la percentuale del 20 per cento fino a concorrenza di 10 milioni d'imposta, quella del 18 per cento per la parte eccedente i 10 milioni e fino a 40 milioni d'imposta e del 15 per cento per la parte eccedente i 40 milioni.

In materia di imposta sul valore aggiunto, l'ammontare da prendere in considerazione, per l'applicazione delle percentuali, è costituito, come si è già detto, dall'imposta integrativa ottenuta secondo le modalità previste dall'art. 49, comma 3.

Per il calcolo della media ponderata delle anzidette percentuali, può essere seguito il seguente schema:

Imposta integrativa (ex art. 49, comma 3) non superiore a 10 milioni:

Media ponderata = 20%

Imposta integrativa superiore a 10 milioni ma non a 40 milioni:

$$\text{Media ponderata} = \frac{(18 + 20.000.000)}{(\text{Imposta integrativa})}\ \%$$

Imposta integrativa superiore a 40 milioni:

$$\text{Media ponderata} = \frac{(15 + 140.000.000)}{(\text{Imposta integrativa})}\ \%$$

Esempio:

Volume d'affari risultante dalla dichiarazione annuale	600 milioni
Imposta sulle operazioni imponibili	114 milioni
Imposta detraibile	36 milioni

L'imposta integrativa ex art. 49, comma 3, si ottiene dal seguente conteggio:

$$0,02 \times 114.000.000 + 0,02 \times 36.000.000 = 3.000.000$$

Se il volume d'affari risultante dall'applicazione dei coefficienti presuntivi è di lire 580 milioni, il contribuente può definire il periodo d'imposta con il pagamento del solo importo minimo, in questo caso lire 900 mila.

Se detto volume d'affari è di lire 950 milioni (percentuale di scostamento superiore alla media ponderata delle percentuali previste dall'art. 38, comma 2), l'importo da versare è pari a quello calcolato ex art. 49, comma 3, cioè lire 3 milioni.

Se è di lire 648 milioni (percentuale di scostamento pari a 8 per cento, ossia inferiore alla media delle percentuali di cui all'art. 38, comma 2), l'importo da versare si ottiene dal seguente conteggio:

$$3.000.000 \times \frac{8}{20} = 1.200.000$$

Esempio

Imposta integrativa ex art. 49, comma 3	60 milioni
Percentuale di scostamento	10 per cento

L'importo da versare si ottiene dal seguente conteggio:

$$15 + \frac{140.000.000}{60.000.000} = 17,33\ \%$$ (media percentuali art. 38, comma 2)

$$60.000.000 \times \frac{10}{17,33}\ 34.662.000$$ (imposta integrativa da versare)

5. Definizione delle dichiarazioni a credito ai sensi dell'art. 49, comma 2.

Come già precisato, il secondo comma dell'art. 49 in esame prevede una particolare disciplina per la definizione automatica della dichiarazione a credito relativa all'anno 1990 con richiesta di computazione dell'"intera eccedenza» d'imposta in detrazione nell'anno successivo.

Al riguardo si chiarisce che, qualora il contribuente abbia chiesto la computazione della eccedenza d'imposta - evidenziata quale risultato finale della dichiarazione - in detrazione nell'anno successivo, ma abbia richiesto rimborsi infrannuali, non torna applicabile il secondo comma dell'art. 49, in quanto il credito evidenziato non può considerarsi quale «intera eccedenza» del periodo d'imposta considerato.

Nell'ipotesi di cui al citato art. 49, comma 2, la dichiarazione relativa all'anno 1990 ed, eventualmente, le dichiarazioni immediatamente precedenti che analogamente evidenziano un credito integralmente riportato in detrazione nell'anno successivo, possono essere definite all'ulteriore condizione che si rinunci all'eventuale residuo credito risultante dopo lo scomputo delle imposte integrative relative ai vari periodi d'imposta. Pertanto, una volta determinata l'imposta integrativa per ogni periodo d'imposta, sempre rispettando gli importi minimi, se la somma delle integrazioni è superiore al credito evidenziato nella dichiarazione 1990, il contribuente deve versare la differenza; in caso contrario deve rinunziare al credito residuo.

Esempio:

	Imposta integrativa dovuta
1986 dichiarazione a debito	2.000.000
1987 dichiarazione a debito	2.500.000
1988 dichiarazione a credito con richiesta di rimborso	2.200.000
1989 dichiarazione a credito interamente riportato al 1990	2.300.000
1990 dichiarazione a credito interamente riportato al 1991	2.000.000
	1.000.000

Si ipotizzi che il credito risultante dalla dichiarazione annuale 1990 sia di lire 15 milioni, richiesto interamente in computazione nell'anno 1991.

Il contribuente, se non intende avvalersi della definizione di cui al secondo comma dell'art. 49 con rinunzia al credito residuo, può definire automaticamente soltanto gli anni 1986, 1987 e 1988 con un versamento di lire 6.700.000.

Se, invece, intende usufruire della definizione automatica anche per gli anni risultanti a credito con intero riporto a nuovo, può utilizzare l'intero credito per compensare l'ammontare complessivo dell'imposta integrativa dovuta (che, pertanto, non va versata) ma deve

rinunciare al credito residuo di lire 4.000.000, risultante dalla differenza tra il credito dell'anno 1990 (lire 15 milioni) e l'intera integrazione d'imposta dovuta (lire 11 milioni).

Qualora il credito d'imposta fosse stato di lire 10.000.000, il contribuente avrebbe dovuto versare la somma di lire 1.000.000 (differenza tra 11 e 10 milioni).

Va, inoltre, precisato che, ai fini della determinazione del credito residuo, si possono compensare con il credito dell'anno 1990 anche le imposte relative ad operazioni inesistenti, mentre, com'è ovvio, non si devono conteggiare le eventuali somme da versare per gli anni in ordine ai quali non è consentita la definizione automatica.

Da ultimo, va affrontato il problema che nasce dalla circostanza che al momento della presentazione della dichiarazione integrativa, il contribuente può avere già utilizzato il credito al quale, in sede di definizione automatica, si deve rinunciare.

Al riguardo, si può ipotizzare che il contribuente, in sede di presentazione della dichiarazione annuale relativa al 1991, non abbia riportato nel codice L6 il credito risultante dalla dichiarazione 1990, essendo intenzionato a chiedere la definizione automatica. In tal caso nulla occorre .

È anche possibile, peraltro, che il contribuente abbia presentato la dichiarazione annuale relativa al 1991 riportando nel codice L6 il credito risultante dalla dichiarazione 1990.

In tal caso, si ritiene che egli possa ugualmente beneficiare della definizione automatica provvedendo, in sede di presentazione della dichiarazione integrativa, a versare l'intero credito risultante dalla dichiarazione annuale 1990 ed, eventualmente, la differenza per imposta integrativa ancora dovuta.

Capitolo III

INTEGRAZIONE SEMPLICE E FRANCHIGIA AMMISSIBILITÀ DI ACCERTAMENTI SUCCESSIVI

1. *Ufficio competente ad effettuare gli accertamenti.*

Per i periodi d'imposta in ordine ai quali non sia stato notificato avviso di rettifica o di accertamento alla data del 1° gennaio 1992, il contribuente ha la possibilità, ai sensi dell'art. 50, comma 1, di presentare le dichiarazioni annuali omesse o di rettificare le dichiarazioni annuali presentate, anche se con ritardo superiore a un mese, lasciando aperto il rapporto tributario con l'ufficio.

Qualora si intenda supplire ad una omissione vera e propria, la presentazione della dichiarazione integrativa deve comportare un versamento d'imposta di almeno 300 mila lire. Se, invece, si miri a rettificare una dichiarazione presentata, sia pure tardivamente, la dichiarazione integrativa, per un verso, deve indicare una maggiore imposta dovuta o un minor credito spettante, senza peraltro che necessiti il rispetto di importi minimi, e, per l'altro, non può legittimare detrazioni d'imposta in misura superiore a quella risultante dalla dichiarazione originaria.

In entrambi i casi suddetti, gli uffici provvedono ai controlli ed agli accertamenti delle dichiarazioni originarie e di quelle integrative con i criteri e le modalità indicate nei decreti ministeriali con i quali vengono fissati i programmi annuali di accertamento, in attuazione delle disposizioni contenute nell'art. 51, comma 1, del D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633, e successive modificazioni.

Qualora il contribuente abbia presentato una o più *dichiarazioni originarie ad un ufficio* e, *poi*, per effetto di un trasferimento del domicilio fiscale, abbia presentato la dichiarazione integrativa ad altro ufficio, la competenza ad effettuare i controlli e gli accertamenti spetta sempre all'ufficio che ha ricevuto le dichiarazioni originarie, il quale sarà informato dei contenuti della dichiarazione integrativa attraverso il Centro informativo. Analogamente, in caso di omissione della dichiarazione originaria, la competenza ad effettuare eventuali accertamenti successivamente alla presentazione della dichiarazione integrativa ad ufficio diverso, rimane sempre dell'ufficio presso il quale la dichiarazione originaria avrebbe dovuto a suo tempo essere presentata.

Peraltro, gli uffici competenti potranno procedere all'accertamento soltanto se si verifichino le condizioni previste nel terzo comma dell'art. 50 in esame.

Le *situazioni ipotizzabili al riguardo sono* le seguenti.

2. *Dichiarazione originaria a debito.*

a) la rettifica non è ammessa qualora l'ammontare della maggiore imposta accertabile, rispetto a quella dovuta in base alla dichiarazione originaria ed a quella indicata nella dichiarazione integrativa, sia inferiore al 50 per cento dell'imposta risultante dalla dichiarazione integrativa;

b) la rettifica è ammessa nell'ipotesi inversa, ossia quando l'ammontare della maggiore imposta accertabile, rispetto a quella risultante dalla dichiarazione originaria e da quella integrativa, sia uguale o superi il 50 per cento dell'imposta dovuta in base alla dichiarazione integrativa.

In quest'ultimo caso:

1 - se l'imposta risultante dalla dichiarazione integrativa è pari o superiore al 10 per cento di quella dovuta in base alla dichiarazione originaria (per il concetto di imposta dovuta vedasi quanto chiarito al paragrafo 1) la maggiore imposta accertata è ridotta di una franchigia pari al 50 per cento dell'imposta indicata nella dichiarazione integrativa;

2 - se l'imposta risultante dalla dichiarazione integrativa è inferiore al 10 per cento di quella dovuta in base alla dichiarazione originaria, non si fa luogo ad alcuna riduzione della maggiore imposta determinata a seguito dell'accertamento.

Valgano a chiarire le disposizioni in argomento i seguenti esempi:

A) - IVA dovuta in base alla dichiarazione originaria	30.000.000
IVA indicata nella dichiarazione integrativa	10.000.000
	40.000.000

Qualora la maggiore imposta accertabile, rispetto al complessivo dichiarato di lire 40.000.000, sia di lire 4.000.000, la rettifica non è ammessa dal momento che la maggiore imposta accertabile è inferiore al 50 per cento dell'importo risultante dalla dichiarazione integrativa (4.000.000 minore di 0,5 × 10.000.000).

Pertanto, l'imposta resta definita per l'ammontare complessivo di lire 40.000.000.

Parimenti non è ammesso l'accertamento ove la maggiore imposta accertabile sia di lire 5.000.000, ossia pari (e non superiore) al 50 per cento della imposta indicata nella dichiarazione integrativa (5.000.000 = 0,5 × 10.000.000), in quanto in tal caso la maggiore imposta accertabile deve essere diminuita di una franchigia di pari importo.

B) - IVA dovuta in base alla dichiarazione originaria	30.000.000
IVA indicata nella dichiarazione integrativa	10.000.000
	40.000.000

Qualora la maggiore imposta accertabile, rispetto al complessivo dichiarato di lire 40.000.000, sia di lire 8.000.000, l'accertamento è ammesso, in quanto lire 8.000.000 è maggiore di lire 5.000.000.

Inoltre, poichè l'imposta risultante dalla dichiarazione integrativa supera il 10 per cento di quella indicata nella dichiarazione originaria (10.000.000 maggiore di 3.000.000), l'imposta dovuta a seguito della notifica dell'avviso di rettifica è di lire 3.000.000, pari alla differenza tra lire 8.000.000 e lire 5.000.000. In altre parole, la franchigia di lire 5.000.000 diventa un'effettivo abbuono d'imposta.

C) - IVA dovuta in base alla dichiarazione originaria	30.000.000
IVA indicata nella dichiarazione integrativa	2.000.000
	32.000.000

Qualora la maggiore imposta accertabile, rispetto al complessivo dichiarato di lire 32.000.000, sia di lire 8.000.000, l'accertamento è ammesso, in quanto 8.000.000 maggiore di 0,5 × 2.000.000.

Peraltro, in tale fattispecie l'IVA integrata è inferiore al 10 per cento dell'imposta originariamente dichiarata (2.000.000 minore di 0,1 × 30.000.000). Non si verifica, pertanto, la condizione per la concessione della franchigia e l'imposta dovuta a seguito della notifica dell'avviso di rettifica sarà pari a lire 8.000.000.

3. *Dichiarazione originaria a credito.*

La rettifica è ammessa a condizione che l'ammontare del minor credito (e l'eventuale imposta a debito) risultante a seguito dell'accertamento superi, rispetto a quanto indicato complessivamente nella dichiarazione originaria e in quella integrativa, il 50 per cento dell'imposta da versare in base alla dichiarazione integrativa.

Verificandosi tale ipotesi, ove dalla dichiarazione originaria non risulti imposta dovuta, l'ufficio dovrà ridurre il proprio accertamento della suddetta franchigia del 50 per cento, ove l'integrazione sia uguale o superiore al 10% del credito risultante dalla dichiarazione originaria.

Esempi:

A) - Credito risultante dalla dichiarazione originaria	20.000.000	
minor credito indicato nella dichiarazione integrativa	5.000.000	(importo da versare)
	15.000.000	

Qualora il minor credito accertabile dall'ufficio, rispetto a lire 15.000.000, sia di lire 2.000.000, la rettifica non è ammessa poichè il minor credito accertabile è inferiore alla franchigia costituita dal 50 per cento del minor credito indicato nella dichiarazione integrativa (2.000.000 minore di 0,5 × 5.000.000).

In tale ipotesi, con il versamento di lire 5.000.000 di cui alla dichiarazione integrativa, risulterà definitivamente acquisito il credito originario di lire 20.000.000, nel senso che detto importo è stato (o sarà) rimborsato dall'ufficio, tranne che il contribuente non lo abbia computato in detrazione nell'anno successivo.

B) - Credito risultante dalla dichiarazione originaria	20.000.000	
minor credito indicato nella dichiarazione integrativa	5.000.000	(importo da versare)
	15.000.000	

Qualora il minor credito accertato dall'ufficio, rispetto a lire 15.000.000, sia di lire 6.000.000, la rettifica è ammessa (6.000.000 maggiore di 0,5 × 5.000.000) ma l'imposta accertata dovrà essere diminuita della franchigia di lire 2.500.000.

Si otterrà così un importo pari a lire 3.500.000.

Detto importo, a seguito della notifica dell'avviso di rettifica, dovrà essere versato dal contribuente qualora l'eccedenza risultante dalla dichiarazione originaria sia stata computata in detrazione nell'anno successivo ovvero ne sia già stato ottenuto il rimborso. Nel caso, invece, di rimborso richiesto ma non ancora effettuato, l'ufficio potrà procedere alla compensazione, restituendo al contribuente, anzichè lire 20.000.000, la somma di lire 16.500.000 (20.000.000 - 3.500.000) senza richiedere alcun versamento.

C) - Credito risultante dalla dichiarazione originaria	5.000.000	
minor credito indicato nella dichiarazione integrativa	4.000.000	(importo da versare)
	1.000.000	

Qualora, rispetto a lire 1.000.000, venga accertato un minor credito di lire 1.000.000 e un'imposta a debito di lire 2.000.000, la rettifica è ammessa, dal momento che 1.000.000 + 2.000.000 maggiore di 0,5 × 4.000.000, ma l'imposta accertata dovrà essere diminuita della franchigia (3.000.000 - 2.000.000).

L'importo di lire 1.000.000 che si otterrà dovrà essere versato dal contribuente qualora l'eccedenza risultante dalla dichiarazione originaria sia stata computata in detrazione nell'anno successivo ovvero ne sia stato già ottenuto il rimborso. Nel caso, invece, di rimborso richiesto ma non ancora effettuato, l'ufficio restituirà al contribuente, anzichè lire 5.000.000, la somma di lire 4.000.000 (5.000.000 - 1.000.000) senza richiedere alcun versamento.

4. *Dichiarazione originaria omessa.*

L'accertamento dell'ufficio è ammesso a condizione che la maggiore imposta risultante a seguito dell'accertamento sia uguale o superi il 50 per cento di quella indicata nella dichiarazione integrativa.

Mancando in tal caso il parametro di riferimento (dichiarazione originaria) per stabilire la percentuale dell'integrazione, non è configurabile alcuna franchigia effettiva e, pertanto, la maggiore imposta determinata a seguito dell'accertamento sarà dovuta per intero.

Esempi:

A) - IVA indicata nella dichiarazione integrativa 4.000.000.

Qualora la maggiore imposta accertabile sia di lire 2.000.000, l'accertamento è ammesso, anche se tale importo è uguale (e non superiore) alla metà dell'imposta indicata nella dichiarazione integrativa (2.000.000 = 0,5 × 4.000.000).

Ciò perchè al contribuente non spetta alcuna franchigia. Pertanto, a seguito dell'accertamento, sarà dovuta l'imposta di lire 2.000.000.

B) - IVA indicata nella dichiarazione integrativa 4.000.000.

Qualora la maggiore imposta accertabile sia di lire 3.000.000, l'accertamento è ammesso (3.000.000 maggiore di 0,5 × 4.000.000) e al contribuente non spetta alcuna franchigia. Pertanto, a seguito della notifica dell'avviso di accertamento, sarà dovuta l'imposta di lire 3.000.000.

5. *Operazioni inesistenti.*

Nel caso in cui l'integrazione ex art. 50 riguardi imposte che traggono origine da operazioni inesistenti, gli eventuali accertamenti degli uffici, successivi alla presentazione della dichiarazione integrativa, potranno essere effettuati senza il rispetto delle condizioni previste nel terzo comma dell'art. 50, non essendo configurabile alcuna franchigia a favore del contribuente.

Negli esempi illustrati ai punti I-B, I-C, II-B, II-C e III-B, come si è visto, l'avvenuta presentazione della dichiarazione integrativa non preclude all'ufficio l'esercizio della potestà di accertamento.

Al riguardo, va evidenziato che la disposizione contenuta nel terzo comma, ultimo periodo, dell'art. 50 in esame consente ai contribuenti, che intendano opporsi alle rettifiche intervenute successivamente alla presentazione della dichiarazione integrativa, di proporre ricorso alla commissione tributaria di 1° grado senza operare il pagamento di metà della maggiore imposta accertata dall'ufficio, come prevede l'art. 60, comma 2, n. 1, del D.P.R. n. 633/1972, nel testo modificato dall'art. 5, comma 10, della legge 26 giugno 1990, n. 165.

La riscossione progressiva del tributo - in costanza di giudizio - inizia quindi in occasione della presentazione del ricorso alla commissione tributaria di 2° grado, con il versamento della maggiore imposta fino a concorrenza dei due terzi dell'ammontare accertato dalla commissione di 1° grado.

Da ultimo, va tenuto presente che, ai sensi dell'art. 3, comma 2, del D.L. 27 aprile 1992, n. 269, nell'ipotesi di avvisi di rettifica o di accertamento notificati tra il 1° ottobre 1991 e il 1° giugno 1992, debitamente impugnati (salvo le ipotesi di sospensione previste dall'art. 48), rimane al contribuente, in alternativa alla richiesta di definizione automatica, la possibilità di avvalersi della presentazione della dichiarazione integrativa secondo le modalità previste dall'art. 50.

Si possono, quindi, verificare due casi. Se l'imposta risultante dalla dichiarazione integrativa semplice è inferiore all'imposta o alla maggiore imposta accertata dall'Ufficio, diminuita dalla relativa franchigia (ove spettante), la controversia prosegue per la parte non definita. Se l'integrazione copre, invece, l'imposta accertata diminuita della relativa franchigia (se spettante), la controversia di estingue.

Capitolo IV

INAPPLICABILITÀ DELLE SANZIONI AMMINISTRATIVE E DEGLI INTERESSI DI MORA

Gli articoli 47 e 52, comma 3, dispongono in ordine alle modalità di definizione delle controversie relative ad infrazioni formali e gli articoli 50, commi 2 e 4 e 52, commi 2 e 4 in ordine alle diverse conseguenze che possono derivare, sotto il profilo sanzionatorio, a seguito della definizione dell'imposta o, comunque, a seguito della presentazione della dichiarazione integrativa semplice.

Al riguardo si forniscono i seguenti chiarimenti.

1. *Effetti della definizione dell'imposta sull'applicazione delle sanzioni.*

Se l'imposta resta definita, l'art. 52, comma 2, prevede che non si rendono applicabili (nel senso che non possono più essere irrogate o devono essere abbandonate se già irrogate con provvedimenti non divenuti definitivi) le sanzioni amministrative previste dal titolo terzo del D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633, quelle previste dal D.P.R. 6 ottobre 1978, n. 627, concernente l'introduzione dell'obbligo di emissione del documento di accompagnamento dei beni viaggianti, e quelle previste dalle leggi 10 maggio 1976, n. 249, e 26 gennaio 1983, n. 18, in materia di obbligo da parte di determinate categorie di contribuenti di rilasciare, rispettivamente, una ricevuta fiscale o uno scontrino fiscale mediante l'uso di speciali registratori di cassa. Non si rendono altresì applicabili gli interessi di mora.

Ove l'imposta rimanga definita, l'abbandono delle sanzioni relative alle violazioni che non danno luogo a rettifica si verifica a prescindere dalla circostanza che le stesse siano state irrogate con l'avviso di rettifica o di accertamento oppure con separati provvedimenti, ovviamente non divenuti definitivi.

Peraltro, stante l'evidente connessione tra la definizione dell'imposta e l'abbandono delle penalità, si precisa che, nel caso di sanzioni irrogate a soggetti diversi (come può avvenire, per esempio, per quelle previste dal D.P.R. n. 627/1978 o dalla legge n. 249/1976) il richiamato art. 52, comma 2, opera solo per le sanzioni ascritte allo stesso soggetto che ha definito l'imposta.

La inapplicabilità delle sanzioni, nel senso sopra chiarito, si ha in tutti i casi nei quali si realizza la definizione automatica di cui all'art. 49 e nei casi di definizione dell'imposta previsti dall'art. 44, con esclusione, peraltro, dell'ipotesi in cui la definizione riguardi singoli rilievi, nel qual caso, non saranno applicate le sanzioni afferenti i rilievi stessi.

Gli effetti favorevoli per il contribuente, che scaturiscono dalla definizione dell'imposta del periodo, ai sensi degli articoli 44 e 49, non consistono solo nella inapplicabilità delle sanzioni amministrative e degli interessi di mora, ma anche nell'impossibilità per gli uffici di integrare o modificare, ai sensi dell'art. 57, comma 3, del D.P.R. n. 633/1972, le rettifiche o accertamenti già eseguiti, nonché nell'ammissione al beneficio dell'amnistia per tutti i reati tributari, ai sensi del D.P.R. 20 gennaio 1992, n. 24.

La preclusione di eseguire accertamenti integrativi o modificativi sussiste anche con riferimento ai periodi d'imposta per i quali si era reso definitivo l'accertamento, a condizione che vengano definiti automaticamente i periodi non accertati.

Va, peraltro, precisato che il consolidamento dei risultati conseguenti alla definizione automatica di cui all'art. 49 non opera in presenza di errori materiali o di calcolo (compresi quelli relativi ad errati riporti di credito o ad erroneo calcolo del pro-rata) commessi nella dichiarazione originaria, che abbiano determinato l'indicazione di un credito superiore a quello effettivo (principio già affermato nella circolare ministeriale n. 67/426788 del 30 novembre 1984, con riferimento all'art. 27 del D.L. 10 luglio 1982, n. 429, convertito nella legge 7 agosto 1982, n. 516).

2. *Effetti della dichiarazione integrativa semplice.*

Qualora venga presentata la dichiarazione integrativa semplice, l'art. 50, comma 2, prevede che non si procede all'applicazione di sanzioni e interessi di mora.

Le sanzioni cui allude il comma in questione sono quelle connesse all'applicazione dell'imposta, mentre per tutte le altre di carattere formale, la non applicabilità rimane subordinata a seconda dei casi, al versamento degli importi previsti dall'art. 52, comma 3, o alla definizione ex art. 47.

Nei casi di presentazione della dichiarazione integrativa semplice, per i reati tributari richiamati dall'art. 1, comma 2, lettera *a)* del decreto n. 24/1992, compete il beneficio dell'amnistia se l'entità dell'imposta integrativa dichiarata, per gli anni interessati, è tale da fare venir meno il superamento delle soglie di punibilità previste per i reati stessi.

Per le altre contravvenzioni, l'amnistia si applica se l'imposta integrativa indicata, negli anni interessati, non è inferiore agli importi minimi previsti dai commi 3, 4 e 5 dell'art. 38.

In sede di accertamento successivo alla presentazione della dichiarazione integrativa semplice (ovviamente ove ne ricorrano i presupposti) saranno dovuti le sanzioni e gli interessi di mora relativi alla dichiarazione (art. 43 D.P.R. n. 633/1972) e al versamento (art. 44 stesso

decreto che andranno commisurati alla differenza tra l'imposta o la maggiore imposta accertata e quella cumulativamente dichiarata dal contribuente (dichiarazione originaria + dichiarazione integrativa), aumentata della franchigia, in quanto la stessa competa.

3. *Definizione delle controversie relative ad infrazioni formali.*

Nei casi in cui l'imposta non venga definita, le controversie pendenti al 1° gennaio 1992 aventi per oggetto pene pecuniarie e soprattasse relative ad infrazioni formali, possono essere definite, ai sensi dell'art. 47, mediante il pagamento del 10 per cento delle sanzioni, come determinate negli avvisi di rettifica o di irrogazione notificati dagli uffici.

Al riguardo, sembra opportuno chiarire che rientrano nell'ambito di applicazione dell'art. 47 in esame:

sotto il profilo del contenuto, anche le violazioni formali relative alle disposizioni sugli obblighi strumentali (bolla d'accompagnamento, ricevuta e scontrino fiscale) ancorché le stesse non siano espressamente richiamate;

sotto l'aspetto temporale, le controversie non divenute definitive originate da provvedimenti notificati fino alla data di entrata in vigore della legge n. 413/1991.

Ancora va osservato che, diversamente da quanto previsto dall'art. 44 per la definizione delle controversie d'imposta, l'art. 47 non contiene alcun riferimento alle vicende della fase contenziosa. Pertanto, la definizione si realizza con il versamento del 10 per cento delle penalità irrogate dall'Ufficio, a nulla rilevando eventuali decisioni non definitive emesse dalle commissioni tributarie.

Esempi di ipotesi rientranti nella sfera di operatività del menzionato art. 47 sono i seguenti:

a) contestazione di violazioni che abbiano comportato la sola notifica dell'avviso di irrogazione di sanzioni, senza dar luogo a rettifica della dichiarazione;

b) avviso di rettifica o di accertamento non opposto davanti alle commissioni tributarie seguito (o preceduto) da un provvedimento di irrogazione di sanzioni formali regolarmente impugnato, o per il quale non sia ancora scaduto il termine per il ricorso;

c) avviso di rettifica o di accertamento opposto ma per il quale il contribuente non intenda avvalersi della definizione agevolata, seguito (o preceduto) da un provvedimento di irrogazione di sanzioni formali impugnato, o per il quale non sia ancora scaduto il termine per il ricorso;

d) avviso di irrogazione di sanzioni commesse dai vettori o dai conducenti, in relazione all'osservanza degli obblighi previsti in materia di documenti di accompagnamento dei beni viaggianti, pur in presenza di definizione della dichiarazione annuale conseguita dal mittente;

e) avviso di accertamento non avente per oggetto l'insieme delle operazioni attive e passive poste in essere nel periodo d'imposta, ma riguardante esclusivamente la correzione di errori materiali commessi dal contribuente, che abbiano comportato l'indicazione nella dichiarazione annuale di una minore imposta o di un maggiore credito spettante.

Si faccia l'ipotesi che in sede di dichiarazione annuale venga riportato un credito già chiesto a rimborso nel precedente anno di competenza, oppure un credito di ammontare non corrispondente all'eccedenza dell'anno precedente (per esempio, maggiorato di uno o più zeri). Poiché in tali casi ci si trova in presenza di un credito oggettivamente inesistente in tutto o in parte, un avviso di accertamento che si limiti a disconoscere detto credito potrà dar luogo soltanto ad una controversia riguardante la misura della pena pecuniaria irrogata dall'ufficio per la violazione commessa.

Ne consegue, per un verso, l'impossibilità della definizione del periodo d'imposta ai sensi dell'art. 44 e, per altro verso, che la controversia riguardante la pena pecuniaria irrogata può essere definita ai sensi dell'art. 47, senza peraltro che ciò comporti il riconoscimento del credito inesistente. In caso contrario si avrebbe un indebito arricchimento da parte del contribuente.

Lo stesso dicasi, ovviamente, nel caso che in sede di dichiarazione annuale sia stata indicata una minore imposta dovuta, per esempio, a causa di un errore di calcolo.

Qualora l'avviso notificato dall'ufficio non riguardi soltanto la correzione di errori materiali commessi in sede di dichiarazione annuale, ma si riferisca anche al complesso dell'attività economica posta in essere dal soggetto nel periodo d'imposta, la definizione ex art. 44 è ovviamente consentita e tale definizione comporta, ai sensi dell'art. 52, comma 2, la inapplicabilità delle sanzioni irrogate (ivi comprese quelle che scaturiscono dai suddetti errori, senza che si renda dovuto il pagamento del 10 per cento della sanzione previsto dall'art. 47).

Anche in tale ipotesi, però, la definizione non può avere l'effetto di legittimare minori imposte o maggiori crediti dichiarati per mero errore materiale;

f) avviso di irrogazione di sanzioni emesso a carico del cessionario o committente per omessa regolarizzazione di operazioni effettuate senza fatturazione o con fatturazione irregolare, ai sensi dell'art. 41, comma 4, del D.P.R. n. 633/1972, nel testo vigente fino al 1° marzo 1989.

Prima delle sostanziali modifiche introdotte in materia dall'art. 22, comma 3, del D.L. 2 marzo 1989, n. 69, convertito nella legge 27 aprile 1989, n. 154, le violazioni in questione comportavano a carico del cesssionario o committente la sola applicazione delle pene pecuniarie di omessa o inesatta fatturazione. Le relative controversie pendenti alla data del 1° gennaio 1992 possono, pertanto, essere definite ai sensi dell'art. 47.

Poiché dal 2 marzo 1989, nei casi suddetti, è previsto per il cessionario o committente anche l'obbligo di corrispondere l'imposta, la definizione delle controversie relative alle infrazioni commesse a partire da tale data può anche essere conseguita secondo i criteri previsti dall'art. 44;

g) avviso di irrogazione della pena pecuniaria o della soprattassa di cui all'art. 44 del D.P.R. n. 633/1972 per violazioni dell'obbligo del versamento.

Com'è ovvio, in tale ipotesi, l'imposta (se non ancora corrisposta) deve essere pagata per intero e si rendono dovuti gli interessi maturati fino alla data del pagamento.

4. *Infrazioni formali non ancora accertate.*

Nei casi in cui l'imposta non sia stata definita, le sanzioni amministrative che non danno luogo a rettifica o ad accertamento d'imposta, comprese quelle previste in materia di bolle d'accompagnamento di merci viaggianti, di ricevute e scontrini fiscali, qualora alla data del 1° gennaio 1992 non siano stati ancora notificati i relativi avvisi di irrogazione, possono essere definite ai sensi dell'art. 52, comma 3, con il pagamento dell'importo di lire 500 mila per ogni periodo d'imposta nel quale le infrazioni sono state commesse.

L'importo è ridotto a lire 150 mila per le infrazioni commesse dai vettori e a lire 50 mila per quelle commesse dai conducenti in relazione all'osservanza degli obblighi previsti in materia di documenti di accompagnamento dei beni viaggianti.

Infine, l'art. 52, comma 4, dispone per le violazioni commesse fino al 1° gennaio 1992 l'abbandono o la non applicabilità delle pene pecuniarie il cui minimo edittale non superi 40 mila lire.

5. *Sanatoria relativa ai versamenti d'imposta.*

L'art. 3, comma 6, del D.L. 27 aprile 1992, n. 269, reiterativo del D.L. 28 febbraio 1992, n. 174, non convertito, ha aggiunto l'art. 62-*bis* alla legge n. 413/1991.

Le nuove disposizioni consentono, tra l'altro, l'abbandono o la non applicazione e, in taluni casi, anche il rimborso delle sanzioni (pene pecuniarie e soprattassa) previste dall'art. 44 del D.P.R. n. 633/1972 per le ipotesi di omesso o insufficiente versamento dell'imposta sul valore aggiunto.

Va subito precisato che le norme agevolative riguardano l'imposta risultante dalle dichiarazioni annuali presentate anteriormente al 30 novembre 1991 (ivi compresa l'imposta afferente le liquidazioni periodiche) in ordine alla quale il termine per il versamento è scaduto anteriormente a tale data.

Pertanto, restano esclusi dall'ambito di applicazione della sanatoria le infrazioni relative ai periodi d'imposta 1991 e 1992.

La sanatoria è applicabile alle sanzioni che, alla data di entrata in vigore del citato D.L. n. 269 (29 aprile 1992):

non siano state ancora irrogate o, comunque, non siano state iscritte a ruolo;

siano state iscritte in ruoli già emessi, con riferimento alle rate d'imposta non ancora scadute alla data del 29 aprile 1992;

siano state iscritte in ruoli già emessi, anche con riferimento alle rate d'imposta già scadute alla predetta data e non pagate per fatto doloso commesso da terzi.

Per quanto concerne le sanzioni non ancora irrogate o per le quali non risulti già emesso il ruolo, l'abbandono o la non applicazione delle penalità è subordinato alla condizione che l'imposta (che ovviamente non risulti già pagata) venga versata in due rate di uguale importo, scadenti il 20 maggio e il 31 luglio 1992. Le somme da versare, secondo quanto prevede il comma 4, ultimo periodo, del citato art. 62-*bis* devono essere maggiorate del 12 per cento fisso a titolo di interessi.

Il pagamento va effettuato direttamente all'ufficio IVA competente o, per le somme iscritte a ruolo, al concessionario della riscossione.

Se le imposte non versate e le relative sanzioni sono state iscritte in ruoli già emessi alla data del 29 aprile 1992, devono essere abbandonate le sanzioni relative alle rate d'imposta non ancora scadute alla suddetta data, a condizione che le stesse vengano pagate, con i relativi interessi, alle rispettive scadenze del ruolo.

Le sanzioni relative alle rate d'imposta già scadute e non pagate alla data del 29 aprile 1992 restano dovute. Tuttavia dette penalità vanno abbandonate se, per un verso, i soggetti interessati dimostrino, esibendo opportuna documentazione che il mancato versamento è dipeso da fatto doloso di terzi, denunciato all'autorià giudiziaria prima del 29 aprile 1992, e se, per altro verso, le somme non ancora pagate vengano corrisposte, con i relativi interessi, alle suddette scadenze del 20 maggio e del 31 luglio 1992.

Per avvalersi delle nuove possibilità di definizione, i contribuenti interessati sono tenuti a presentare entro il 1° giugno 1992 la dichiarazione integrativa (prevista dagli articoli 49 e 50 della legge n. 413/1991) indicando nelle annotazioni del modello o in apposito prospetto:

le imposte dovute, distinte per ciascun periodo d'imposta e per tipo di versamento (mensile o trimestrale);

i dati dei versamenti effettuati;

gli estremi delle cartelle di pagamento, ovviamente se già notificate..

A tal fine, si allega alla presente circolare uno schema di prospetto che può essere utilizzato dagli interessati.

Non è richiesta l'indicazione dei dati dei versamenti tardivi eseguiti spontaneamente (ossia in assenza di cartella di pagamento o ingiunzione) prima del 29 aprile 1992.

Sulla base della dichiarazione integrativa presentata, gli uffici provvedono allo sgravio delle sanzioni iscritte a ruolo o all'annullamento di quelle richieste mediante ingiunzione, non ancora pagate alla data del 29 aprile 1992 in quanto non siano ancora scaduti i termini per il pagamento indicati nei suddetti atti di riscossione. Lo sgravio o l'annullamento non spetta, quindi, se il mancato pagamento è dipeso da morosità del contribuente.

Sempre a seguito della presentazione della dichiarazione integrativa, gli uffici provvedono altresì al rimborso delle sanzioni eventualmente corrisposte a partire dal 29 aprile 1992, purché il pagamento sia avvenuto nei termini previsti dagli atti di riscossione.

Il rimborso compete anche per le penalità corrisposte prima del 29 aprile 1992, se i soggetti interessati

dimostrino che il versamento dell'imposta non è stato eseguito tempestivamente per fatto doloso di terzi denunciato all'autorità giudiziaria prima di tale data.

Resta inteso che gli effetti della sanatoria (sgravio delle sanzioni o rimborso delle stesse) vengono meno nell'eventualità che il giudizio si concluda con l'accertamento dell'insussistenza del fatto doloso denunciato dal contribuente.

È appena il caso di far presente che le nuove disposizioni dell'art. 62-*bis* non escludono la possibilità alternativa di avvalersi, per la definizione delle violazioni di omesso versamento, delle norme contenute negli articoli 47 e 52, comma 3, della legge n. 413/1991.

Capitolo V

PROCEDURA DI DEFINIZIONE
MODALITÀ E TERMINI DI PAGAMENTO

Per la definizione agevolata dei rapporti tributari pendenti in materia di imposta sul valore aggiunto la legge n. 413/1991 contempla due diverse procedure:

a) la prima assegna alla stessa Amministrazione finanziaria l'iniziativa di invitare gli interessati alla definizione agevolata e, solo in subordine, prevede che siano i contribuenti a produrre la relativa istanza. Si tratta della definizione delle controversie pendenti di cui agli articoli 44 e 47;

b) la seconda, riguardante la definizione dei periodi d'imposta non ancora accertati, prevede, quale unico mezzo per avvalersi delle norme agevolative di cui trattasi, la presentazione da parte del contribuente di una dichiarazione integrativa. Si tratta delle ipotesi disciplinate dagli articoli 49, 50 e 52, comma 3.

1. *Invito al contribuente e istanza di definizione.*

In ordine al primo sistema di definizione, gli articoli 45 e 46 dispongono che l'Anagrafe tributaria invii ai contribuenti interessati entro il 31 gennaio 1992 una lettera raccomandata con avviso di ricevimento, contenente l'invito a definire le pendenze mediante il pagamento entro il 20 maggio 1992 delle somme specificamente indicate nella lettera stessa, con riferimento ad ogni singolo periodo d'imposta. Il pagamento va eseguito direttamente all'ufficio IVA indicato nell'anzidetta lettera raccomandata, secondo le modalità dettate dall'art. 38, ultimo comma, del D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633.

Se l'imposta da pagare, relativa ai periodi o ai rilievi per i quali il contribuente intende estinguere la controversia, supera lire 3 milioni è prevista la possibilità di effettuare il pagamento in un'unica soluzione, entro il 20 maggio 1992 ovvero in tre rate di uguale importo, scadenti rispettivamente il 20 maggio 1992, il 31 luglio 1992 e il 31 marzo 1993. In tale ultimo caso si applicano gli interessi, nella misura del 9 per cento annuo, alla seconda e terza rata.

Come già detto, il contribuente ha la facoltà di definire anche singoli rilievi e non l'accertamento preso nella sua completezza. In tal caso deve indicare i rilievi che intende definire in apposita istanza da presentare all'ufficio contestualmente al pagamento della prima o unica rata.

Per gli eredi dei contribuenti deceduti nel periodo dal 1° dicembre 1991 al 1° giugno 1992 sono previsti margini più ampi per il pagamento. Essi possono, infatti, effettuare i versamenti dell'imposta entro il 30 settembre 1992 in unica soluzione o, se l'importo è superiore a lire 3 milioni, in tre rate di uguale importo scadenti, rispettivamente, il 30 settembre 1992, il 31 gennaio 1993 e il 30 settembre 1993, maggiorando degli interessi del 9 per cento annuo la seconda e la terza rata.

In caso di mancato recapito della lettera raccomandata entro il 20 febbraio 1992, i contribuenti che hanno controversie pendenti possono presentare all'ufficio competente, entro il 1° giugno 1992, apposita istanza di definizione, contenente la liquidazione delle somme da versare, da redigere sull'apposito modello approvato con D.M. 29 gennaio 1992 pubblicato nel supplemento ordinario n. 20 alla *Gazzetta Ufficiale* n. 25 del 31 gennaio 1992.

Si precisa che l'ufficio al quale deve essere presentata l'istanza è quello nella cui circoscrizione si trova il domicilio fiscale del contribuente alla data di presentazione dell'istanza stessa.

In caso di cessazione di attività, l'ufficio competente è quello al quale è stata presentata l'ultima dichiarazione annuale.

Anche in tale evenienza deve ovviamente ritenersi consentito il pagamento rateale nei modi e termini anzidetti, se l'importo da versare supera lire 3 milioni.

Gli eredi dei contribuenti deceduti nel periodo dal 1° dicembre 1991 al 1° giugno 1992 possono presentare la suddetta istanza entro il 20 agosto 1992, pagando gli importi relativi entro la stessa data. Ove ricorrano le condizioni per il pagamento rateale le date entro le quali devono essere eseguiti i pagamenti sono rispettivamente il 20 agosto 1992, il 31 gennaio 1993 e il 30 settembre 1993, maggiorando degli interessi del 9 per cento annuo la seconda e la terza rata.

Nelle ipotesi in cui, per la definizione dell'imposta, debbano essere pagati importi superiori ai 500 milioni di lire, l'art. 59, comma 1, offre ai contribuenti la facoltà di ottenere una rateizzazione per un numero massimo di cinque anni senza il pagamento di interessi.

Tenuto conto che la modalità di definizione di cui all'art. 44 è correlata allo stato della controversia e, più precisamente, all'esistenza o meno di una decisione «depositata» ancorché non notificata, si ravvisa l'opportunità che gli uffici, ai fini del controllo dei pagamenti eseguiti dal contribuente, rilevino, presso le segreterie delle commissioni, quali delle decisioni emesse siano state depositate alla data del 1° gennaio 1992, acquisendo nel contempo copia del *decisum*, necessario ai fini della liquidazione dell'imposta.

Il mancato o insufficiente pagamento nei termini sopra indicati comporta l'iscrizione a ruolo dell'imposta e della soprattassa di cui all'art. 44, comma 1, del D.P.R. n. 633/1972 e degli interessi di mora nella misura del 15 per cento annuo. In tal caso la controversia si estingue a condizione che il contribuente effettui regolarmente il pagamento delle somme iscritte a ruolo.

2. *Sospensione dei termini e dei giudizi in corso.*

Per consentire ai contribuenti di meglio valutare l'opportunità di avvalersi o meno delle norme agevolative in argomento, l'art. 48, comma 1, prevede che i termini per ricorrere o di impugnativa pendenti alla data del 1° gennaio 1992 sono sospesi fino al 1° giugno 1992. Pertanto, qualora il termine per impugnare l'accertamento o la decisione della commissione tributaria scada, per esempio, il 10 gennaio 1992, per effetto della suddetta disposizione andrà a scadere l'11 giugno 1992. È il caso di precisare che la sospensione dei termini, avendo carattere oggettivo, opera a prescindere dall'effettivo utilizzo del condono.

Ovviamente la sospensione di cui trattasi non opera solo per i contribuenti ma anche a favore degli uffici, con riguardo ai termini per impugnare eventuali decisioni o sentenze sfavorevoli.

Lo stesso articolo prevede altresì una sospensione di uguale durata dei giudizi in corso alla data del 1° gennaio 1992. Peraltro, nei casi in cui prima di tale data l'udienza di discussione era già stata fissata per un giorno ricadente tra il 1° gennaio e il 1° giugno 1992 la sospensione non opera *ex lege* ma deve essere richiesta espressamente dal contribuente nell'udienza medesima.

Ai fini dell'estinzione dei giudizi, è previsto che il contribuente esibisca all'organo giurisdizionale presso il quale pende la controversia, le ricevute, rilasciate dal competente ufficio IVA, comprovanti l'avvenuto integrale pagamento dell'imposta dovuta, ovvero della distinta di versamento al concessionario della riscossione delle somme iscritte a ruolo.

Ove il contribuente abbia definito singoli rilievi, il giudizio, come è ovvio, prosegue limitatamente a quelli non definiti.

L'ordinanza di estinzione è revocata e, quindi, il giudizio riprende a seguito di apposita comunicazione dell'ufficio, allorché la definizione, già realizzatasi, rimane priva di effetti per i motivi previsti nell'art. 65, nei riguardi dei soggetti responsabili dei reati indicati nel medesimo articolo.

3. *Dichiarazione integrativa per i periodi d'imposta non ancora accertati.*

Il secondo tipo di definizione riguarda i periodi d'imposta non ancora accertati e prevede, quale unico mezzo per beneficiare delle norme agevolative di cui trattasi, la presentazione di una dichiarazione integrativa. Si tratta delle ipotesi disciplinate dagli articoli 49, 50 e 52, comma 3.

La dichiarazione integrativa è, quindi, lo strumento tecnico del quale debbono avvalersi i contribuenti allo scopo di:

definire automaticamente l'imposta ai sensi dell'art. 49;

presentare le dichiarazioni annuali omesse o rettificare le dichiarazioni annuali presentate, lasciando aperto il rapporto tributario con l'ufficio, come prevede l'art. 50;

definire le sanzioni amministrative per le violazioni formali non ancora accertate, ai sensi dell'art. 52, comma 3.

La dichiarazione integrativa deve:

a) essere compilata, a pena di nullità, in conformità al modello approvato con il decreto del Ministro delle Finanze 29 gennaio 1992, pubblicato nel supplemento ordinario n. 20 alla *Gazzetta Ufficiale* n. 25 del 31 gennaio 1992;

b) essere spedita, per raccomandata, nel periodo compreso tra il 1° aprile e il 1° giugno 1992, agli uffici dell'imposta sul valore aggiunto nella cui circoscrizione si trova il domicilio fiscale del contribuente alla data di presentazione della dichiarazione stessa. Ai fini della individuazione del domicilio fiscale valgono le disposizioni di cui all'art. 40, comma 1, del D.P.R. n. 633/1972. In caso di cessazione di attività, l'ufficio competente è quello al quale è stata presentata l'ultima dichiarazione annuale.

Si ritiene di dover sottolineare che, ai sensi dell'art. 57, comma 4, sono considerate valide le dichiarazioni integrative presentate, nei termini, ad uffici territorialmente incompetenti.

In base agli espliciti richiami agli articoli 37, commi 1 e 4, del D.P.R. n. 633/1972:

le dichiarazioni integrative devono essere sottoscritte dal contribuente o da un suo rappresentante legale o negoziale;

la prova della presentazione della dichiarazione integrativa che dai protocolli, registri ed atti dell ufficio IVA non risultasse pervenuta, non può essere data che mediante la ricevuta dell'ufficio stesso o la ricevuta della raccomandata.

La dichiarazione integrativa deve essere unica per tutti i periodi d'imposta per i quali il contribuente intende avvalersi delle norme per la definizione delle pendenze in materia di imposta sul valore aggiunto, ad eccezione delle seguenti ipotesi.

4. *Incorporazioni.*

Deve essere presentata dal soggetto incorporante una dichiarazione integrativa per ciascun soggetto precedente l'incorporazione, per il quale si intende effettuare l'integrazione.

Per i soggetti incorporati le dichiarazioni da presentare presso i rispettivi uffici di competenza, possono riferirsi ai soli periodi d'imposta precedenti quello in cui è avvenuta l'incorporazione, mentre per il soggetto incorporante la dichiarazione integrativa può riferirsi anche all'anno di incorporazione ed ai periodi d'imposta successivi. Sembra opportuno chiarire che la dichiarazione integrativa presentata dalla società incorporante per conto delle incorporate costituisce un atto autonomo rispetto alla dichiarazione presentata dalla stessa società per sé medesima e, conseguentemente, la definizione automatica rimane distinta per ciascuna delle società per conto delle quali la dichiarazione è presentata.

5. *Fusioni.*

Deve essere presentata dal soggetto risultante dalla fusione una dichiarazione per ciascun soggetto precedente la fusione per il quale si intende effettuare l'integrazione; dette dichiarazioni possono riferirsi fino all'anno precedente quello della fusione.

Il soggetto risultante dalla fusione può presentare una propria dichiarazione integrativa che può riferirsi all'anno della fusione e a quelli successivi.

La definizione automatica della società risultante dalla fusione rimane distinta da quella relativa alle società fuse.

6. *Società controllate e controllanti.*

Le società appartenenti ad un unico gruppo, che hanno optato per le liquidazioni cumulative dell'imposta (D.M. 13 dicembre 1979), qualora intendano effettuare l'integrazione devono presentare le dichiarazioni integrative ciascuna per proprio conto e relativamente alla propria imposta.

7. *Contenuto della dichiarazione integrativa.*

Nella dichiarazione integrativa devono essere indicati:

1) l'ufficio o gli uffici ai quali il contribuente ha presentato o, in caso di omissione, avrebbe dovuto presentare le dichiarazioni annuali, relativamente ai periodi d'imposta per i quali s'intende beneficiare delle disposizioni agevolative;

2) l'ammontare dell'imposta, non inferiore a lire 300 mila, che si riconosce dovuta per ciascuno dei periodi d'imposta compresi nella dichiarazione integrativa per i quali sia stata omessa la dichiarazione originaria;

3) l'ammontare della maggiore imposta che si riconosce dovuta per ciascuno dei periodi d'imposta compresi nella dichiarazione integrativa per i quali sia stata a suo tempo presentata la dichiarazione originaria;

4) gli altri dati ed elementi richiesti nel modello.

8. *Versamenti presso le aziende di credito.*

I versamenti devono essere effettuati mediante delega del contribuente ad un'azienda di credito, secondo quanto previsto dall'art. 12 della legge 12 novembre 1976, n. 751, osservando le modalità stabilite con il decreto ministeriale 29 gennaio 1992 anzicitato ed utilizzando uno stampato conforme al modello approvato con lo stesso decreto.

Il versamento deve essere effettuato in un'unica soluzione entro il 20 maggio 1992. Se l'ammontare da versare è superiore a lire 3.000.000 il pagamento può anche essere effettuato, con l'applicazione di interessi nella misura del 9 per cento, in tre rate di uguale importo di cui la prima entro il 20 maggio 1992, la seconda entro il 31 luglio 1992 e la terza entro il 31 marzo 1993. Gli eredi dei contribuenti deceduti nel periodo dal 1° dicembre 1991 al 1° giugno 1992 possono effettuare i versamenti dell'imposta, con l'applicazione degli interessi suddetti, rispettivamente entro il 30 settembre 1992, il 31 gennaio 1993 e il 30 settembre 1993, sempre che ricorrano i presupposti previsti per la rateizzazione.

Il mancato o insufficiente pagamento, nei termini, comporta l'iscrizione a ruolo dell'imposta e della soprattassa del 50 per cento di cui all'art. 44, comma 1, del D.P.R. n. 633/1972 e degli interessi di mora nella misura del 15 per cento annuo. In tal caso la dichiarazione integrativa produce effetti solo a condizione che le somme iscritte a ruolo vengano regolarmente pagate.

Se l'insufficiente pagamento è dipeso dalla incompletezza o non veridicità degli elementi presi a base per l'applicazione dei coefficienti presuntivi di cui all'art. 38, comma 2, oltre ai maggiori importi non versati a titolo di imposta integrativa e agli interessi di mora anzidetti, si rende dovuta una soprattassa pari al 100 per cento dell'imposta versata in meno (art. 57, comma 5).

I contribuenti che non abbiano mai presentato la dichiarazione annuale e siano, pertanto, privi del numero di partita IVA devono presentare per tempo, all'ufficio nella cui circoscrizione hanno l'attuale domicilio fiscale, la dichiarazione di inizio di attività prevista dall'art. 35 del D.P.R. n. 633/1972 al fine di poter inserire detto numero di partita nella dichiarazione integrativa.

Entro il 1° giugno 1992, gli interessati devono provvedere ad annotare in apposita sezione del registro delle fatture emesse ovvero del registro dei corrispettivi:

a) l'ammontare dell'imposta, della maggiore imposta o del minor credito riconosciuto con la dichiarazione integrativa;

b) l'ammontare del versamento eseguito nel periodo 1° aprile-20 maggio 1992.

I contribuenti che effettuino i versamenti in più rate dovranno, inoltre, annotare sugli stessi registri — entro le scadenze stabilite per le singole rate - l'ammontare dei versamenti medesimi.

L'annotazione di cui al precedente punto *a)* deve essere corredata con la data di spedizione o di presentazione della dichiarazione integrativa mentre le annotazioni relative ai versamenti devono essere corredate con la data e il numero dell'attestazione del versamento.

Capitolo VI

ENTI PUBBLICI: DEFINIZIONE RAPPORTI TRIBUTARI

1. *Ambito soggettivo.*

Ai fini IVA, le disposizioni recate dall'articolo 56 della legge n. 413 del 1991 trovano applicazione, in ordine all'ambito soggettivo, nei confronti dei comuni, comunità montane, province, regioni, e consorzi tra i predetti enti, unità sanitarie locali, istituzioni pubbliche di assistenza e beneficenza, aziende di turismo, enti provinciali per il turismo, aziende di promozione turistica, nonché degli istituti autonomi per le case popolari e degli analoghi enti, comunque denominati a seguito della riorganizzazione operata dalle regioni, e delle camere di commercio, industria, artigianato e agricoltura.

I medesimi soggetti possono, in alternativa, beneficiare delle altre disposizioni recate in materia di definizione agevolata dalla stessa legge n. 413 del 1991, ricorrendone, ovviamente, i presupposti.

Gli stessi enti potevano, altresì, avvalersi delle disposizioni contenute nell'articolo 9 del decreto legge 14 marzo 1988, n. 70, convertito dalla legge 13 maggio 1988, n. 154 e nell'articolo 10 del decreto legge 28 novembre 1988, n. 511, convertito dalla legge 27 gennaio 1989, n. 20, che, come è noto, prevedono la possibilità di ricostruire, ai fini IVA, la propria posizione fiscale nei confronti dell'Erario, sia essa debitoria o creditoria, senza applicazione di pene pecuniarie, soprattasse ed interessi, entro il 5 marzo 1992 (termine da ultimo fissato con il comma 7 dell'articolo 56).

2. *Ambito oggettivo.*

Le disposizioni sopra richiamate individuano, in ordine all'ambito oggettivo, diverse situazioni tributarie a cui corrispondono modalità differenti di definizione del rapporto fiscale.

In particolare, la normativa in rassegna prende in considerazione le sottoindicate tipologie di situazioni giuridiche:

1) Enti che alla data del 1° gennaio 1992 non hanno presentato le dichiarazioni IVA e non hanno ricevuto notifica di avvisi di accertamento.

In tale fattispecie, l'articolo 56, comma 1) della legge in argomento individua, ai fini della definizione dei periodi di imposta, due fasce di annualità.

La prima comprende i periodi di imposta *tra il 1987 e il 1990* e prevede l'esonero dalla presentazione delle dichiarazioni stesse a condizione che gli enti destinatari della disposizione versino per ogni periodo di imposta le somme indicate nella tabella, allegato *B)*, che sono diversificate a seconda dell'ente richiedente e della classe demografica di appartenenza.

La seconda comprende i periodi di imposta *tra il 1982 e il 1986* e prevede che il versamento delle medesime somme indicate nella cennata tabella *B)* sia effettuato in misura doppia.

In particolare:

A) per comuni, comunità montane, province, regioni, e consorzi tra i predetti enti, le somme da versare sono quelle indicate nella cennata tabella di cui all'allegato *B)* della legge in esame. Per quanto riguarda la loro collocazione nelle fasce demografiche di cui alla stessa tabella *B)* deve farsi riferimento alla situazione demografica risultante dal certificato allegato al conto consuntivo dell'anno 1990 prodotto dagli enti al Ministero degli Interni indipendentemente dalle annualità per le quali è richiesta la definizione;

B) per le unità sanitarie locali le somme da versare sono quelle indicate nella medesima tabella allegato *B)* corrispondenti al bacino di utenza al 31 dicembre 1990 delle stesse UU.SS.LL. indipendentemente dal comune di appartenenza;

C) per le istituzioni pubbliche di assistenza e beneficenza le somme da versare sono quelle risultanti dalla quarta classe demografica relativa ai comuni;

D) per le aziende di turismo, gli enti provinciali per il turismo e le aziende di promozione turistica le somme da versare sono quelle risultanti dalla cennata tabella B) relativamente alla prima classe delle province;

E) per gli istituti autonomi per le case popolari e gli analoghi enti comunque denominati a seguito della riorganizzazione operata dalle regioni, le somme da versare sono quelle corrispondenti alle province nel cui territorio svolgono la propria attività;

F) per le camere di commercio, industria, artigianato e agricoltura le somme da versare sono quelle corrispondenti alle province nel cui territorio svolgono la propria attività (legge 6 febbraio 1992, n. 66).

L'esonero dalla presentazione delle dichiarazioni IVA è operante, comunque, se viene richiesto per tutti i periodi di imposta per i quali la dichiarazione non risulti presentata e per i quali non sia stato notificato avviso di accertamento.

Si riproduce per comodità di consultazione la tabella allegato *B)* alla legge in discorso nella quale sono indicate le somme da versare per ogni annualità d'imposta, diversificate per enti richiedenti e per classi demografiche.

Allegato *B)*

Tabella

COMUNI, LORO CONSORZI E COMUNITÀ MONTANE

Classi demografiche	Importo annuale (lire)
0 - 999	100.000
1.000 - 4.999	200.000
5.000 - 19.999	400.000
20.000 - 59.999	1.000.000
60.000 - 99.999	2.000.000
100.000 - 499.999	5.000.000
oltre 500.000	10.000.000

PROVINCE

0 - 399.999	2.500.000
400.000 - 799.999	5.000.000
800.000 - 1.199.999	7.500.000
oltre 1.200.000	10.000.000

REGIONI

—	10.000.000

2) *Enti che alla data del 1° gennaio 1992 hanno presentato le dichiarazioni IVA e ai quali non è stato notificato avviso di accertamento.*

Per tale fattispecie, l'articolo 56, comma 2), della legge in esame distingue le posizioni fiscali degli enti medesimi, emergenti dalle dichiarazioni IVA presentate, in debitorie e creditorie, prevedendo per ogni singola posizione modalità diverse di definizione.

Per la posizione debitoria viene previsto che i rapporti tributari relativi ai periodi di imposta per i quali, alla data del 1° gennaio 1992, risulti presentata la dichiarazione annuale IVA e non sia stato notificato avviso di rettifica possono essere definiti elevando del 10 per cento l'imposta dovuta in base alla dichiarazione stessa.

Nel caso, invece, in cui emerge una posizione creditoria viene prevista la definizione dei rapporti tributari con il pagamento, per ogni periodo di imposta, di una somma pari alla metà di quella prevista dalla citata tabella *B)*.

In tale ultimo caso, l'ente, operando il versamento della cennata somma, conserva il diritto alla eccedenza detraibile risultante dalla dichiarazione annuale IVA presentata.

Si ritiene opportuno precisare che tale eccedenza, qualora sia stata computata in detrazione nell'anno successivo, e per tale anno l'ente non abbia poi prodotto alcuna dichiarazione IVA entro il 1° gennaio 1992, avvalendosi dell'esonero dalla presentazione della dichiarazione stessa contenuto nell'art. 56, 1° comma della legge n. 413 del 1991, l'eccedenza stessa può essere computata in detrazione a partire dalle liquidazioni da operare nel corso del corrente anno.

Per espressa previsione legislativa contenuta nel citato articolo 56 la definizione dei rapporti di imposta è operante — come già precisato — solamente se richiesta per tutti i periodi di imposta per i quali sia stata presentata la dichiarazione e non sia stato ancora notificato avviso di accertamento.

In merito si ritiene opportuno evidenziare che gli enti interessati possono definire tutte le annualità per le quali non sono state presentate le relative dichiarazioni e non definire tutte le annualità per le quali, invece, le dichiarazioni stesse sono state presentate, o viceversa.

3) *Enti ai quali, alla data del 1° gennaio 1992, sia stato notificato avviso di accertamento o di rettifica non divenuto definitivo e non sia stata notificata alcuna decisione delle commissioni tributarie.*

Per tale fattispecie, l'articolo 56, comma 3), prevede che i relativi rapporti tributari pendenti possono essere definiti con modalità diverse a seconda della posizione debitoria o creditoria dell'ente interessato emergente dall'avviso di accertamento o di rettifica notificato dall'amministrazione finanziaria.

Nella ipotesi in cui l'avviso di accertamento o di rettifica notificato dall'ufficio evidenzia una imposta o una maggiore imposta accertata, il relativo rapporto tributario può essere definito riducendo tale imposta o maggiore imposta accertata, rispettivamente, del 70 per cento ovvero del 90 per cento; ossia con il pagamento del 30 per cento dell'imposta accertata in caso di dichiarazione omessa, o del 10 per cento della maggiore imposta accertata nel caso in cui sia stata presentata la dichiarazione.

Nella ipotesi in cui la rettifica eseguita dall'ufficio comporti la riduzione del credito d'imposta dichiarato, il rapporto si definisce con il pagamento di un ammontare pari al 10 per cento della differenza tra il credito dichiarato e quello riconosciuto.

In tali casi, effettuandosi da parte dell'ente il versamento della somma come sopra determinata, viene riconosciuto sussistente il diritto alla eccedenza detraibile emergente dalla dichiarazione annuale presentata.

Nella ipotesi in cui l'ufficio abbia annullato l'eccedenza di credito dichiarata e accertato un debito di imposta, il rapporto tributario si definisce con il pagamento del 10 per cento del credito non riconosciuto aumentato del 10 per cento del debito accertato.

Dall'ammontare dell'imposta così determinato si computa in detrazione l'imposta eventualmente già versata, ai sensi dell'articolo 60, comma 2, del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633 e successive modificazioni.

Non si fa luogo, in ogni caso, a restituzioni d'imposta, soprattasse e pene pecuniarie già riscosse.

4) *Enti ai quali, alla data del 1° gennaio 1992 siano già state notificate una o più decisioni delle commissioni tributarie e queste non siano ancora divenute definitive.*

L'articolo 56, comma 4), prevede anche per tale ipotesi, diverse modalità di definizione del rapporto tributario, a seconda della posizione debitoria o creditoria dell'ente richiedente.

Nei casi di posizione debitoria l'ente interessato può estinguere la controversia pendente sulla base di quanto stabilito dall'ultima decisione della commissione tributaria, oppure, a sua scelta, sulla base dell'imposta o della maggiore imposta accertata dall'ufficio, ridotta, rispettivamente, del 30 per cento o del 50 per cento, ossia con il pagamento del 70 per cento dell'imposta accertata in caso di dichiarazione omessa ovvero del 50 per cento della maggiore imposta accertata nel caso in cui sia stata presentata la dichiarazione.

Nella ipotesi in cui con l'ultima decisione la commissione tributaria abbia, invece, ridotto il credito d'imposta dichiarato, viene prevista l'estinzione della controversia con il pagamento, a scelta dell'ente stesso, di un ammontare pari alla differenza tra il credito dichiarato e quello stabilito da tale decisione, oppure con il pagamento di un ammontare pari al 30 per cento della differenza tra il credito dichiarato e quello riconosciuto dall'ufficio.

Qualora con l'ultima decisione la commissione tributaria abbia annullato l'eccedenza di credito dichiarata e determinato un debito di imposta, il rapporto

tributario si definisce per la parte dichiarata a credito versando una somma quantificata con le modalità previste per la riduzione del credito, e per la parte determinata a debito con le modalità previste per la maggiore imposta accertata o determinata.

Con il versamento delle suddette somme a titolo di definizione delle pendenze tributarie viene riconosciuto sussistente nei confronti dell'ente stesso il diritto alla eccedenza detraibile risultante dalla dichiarazione presentata.

Dall'ammontare del tributo così determinato è ammesso in detrazione quello eventualmente già versato, ai sensi dell'articolo 60, comma 2, del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633 e successive modificazioni.

Non si fa, in ogni caso, luogo a restituzioni di imposta, soprattasse e pene pecuniarie già riscosse.

Si rammenta che le opzioni previste dal citato decreto presidenziale n. 633 del 1972 ed espresse nelle dichiarazioni IVA presentate esplicano i loro effetti fino a quando non siano revocate e in ogni caso per almeno un triennio.

Conseguentemente, qualora non siano state presentate successive dichiarazioni annuali le opzioni in precedenza espresse e non revocate sono tuttora valide ed hanno esplicato i loro effetti anche per il periodo di imposta 1991.

3. *Presentazione della domanda di definizione agevolata.*

La definizione dei rapporti tributari pendenti è, in ogni caso subordinata alla presentazione, a pena di nullità, di apposita domanda da parte dell'ente interessato.

La domanda deve essere presentata o spedita mediante lettera raccomandata entro il 30 giugno 1992 all'ufficio provinciale dell'imposta sul valore aggiunto nella cui circoscrizione si trova il domicilio fiscale dell'ente alla data di presentazione della istanza stessa.

Ai fini della individuazione del domicilio fiscale valgono le disposizioni di cui all'articolo 40 del ripetuto D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633 e successive modificazioni.

Alle dette domande devono essere allegate le attestazioni comprovanti i versamenti delle somme dovute per la definizione dei rapporti tributari pendenti. In caso di mancato, tardivo o insufficiente versamento delle somme dovute sulla base della domanda di definizione l'ufficio IVA provvederà a recuperare i predetti importi applicando la soprattassa prevista dall'art. 44 del D.P.R. n. 633/1972, con i relativi interessi.

Le domande devono essere prodotte mediante utilizzo di stampati conformi ai modelli approvati, con decreto del Ministro delle Finanze, pubblicati nel supplemento ordinario alla *Gazzetta Ufficiale* n. 76 del 31 marzo 1992.

I versamenti devono essere effettuati mediante delega del contribuente ad una azienda di credito, secondo quanto previsto dall'art. 12 della legge 12 novembre 1976, n. 751, utilizzando uno stampato conforme al modello approvato con il decreto ministeriale 29 gennaio 1992 già citato.

Per effetto della suddetta definizione dei rapporti di imposta non dovrà più tenersi conto degli accertamenti e delle decisioni eventualmente notificati dopo la data del 1° gennaio 1992.

I giudizi in corso e i termini per ricorrere o di impugnativa, pendenti alla medesima data del 1° gennaio 1992, o che iniziano a decorrere dopo la stessa data, sono sospesi fino al 30 giugno 1992.

I giudizi per i quali sia stata fissata l'udienza di discussione nel periodo 1° gennaio 1992-30 giugno 1992 sono sospesi nella udienza medesima, a richiesta del contribuente che dichiari di volersi avvalere delle disposizioni previste per la definizione dei periodi di imposta con le modalità di cui allo stesso articolo 56.

Successivamente al 30 giugno 1992 i giudizi si estinguono mediante ordinanza, subordinatamente alla esibizione da parte dell'ente di copia, anche fotostatica, della dichiarazione integrativa e della ricevuta comprovante la consegna all'ufficio postale della lettera raccomandata di trasmissione della dichiarazione stessa.

Gli uffici della imposta sul valore aggiunto, a seguito della intervenuta liquidazione definitiva, comunicano gli eventuali motivi di invalidità delle dichiarazioni cui consegue la mancata estinzione della controversia; in tali casi è revocata l'ordinanza di estinzione.

4. *Differimento dei termini.*

Il comma 7 del citato articolo 56 della ripetuta legge n. 413 prevede che il termine del 31 dicembre 1991 contenuto nell'articolo 4-*bis* del D.L. 31 ottobre 1990, n. 310, convertito con modificazioni dalla legge 22 dicembre 1990, n. 403, è ulteriormente differito al 5 marzo 1992, per quanto riguarda gli adempimenti concernenti le dichiarazioni, i versamenti, la fatturazione e gli altri obblighi in materia di IVA relativamente ai periodi di imposta chiusi anteriormente al 1° gennaio 1991.

In relazione a tale disposizione si precisa che il differimento del termine al 5 marzo 1992 riguarda le regioni, le province, i comuni e in genere tutti i soggetti destinatari delle disposizioni recate dall'articolo 9 del D.L. n. 70 del 1988.

I periodi di imposta per i quali opera la suddetta remissione in termini sono quelli compresi dal 1982 al 1987, come previsto nello originario provvedimento legislativo (articolo 9 del D.L. n. 70 del 1988), cui si sono aggiunti, per effetto di successive disposizioni, i periodi di imposta relativi agli anni 1988, 1989 e 1990.

La suddetta interpretazione, che modifica quella contenuta nella circolare n. 44 del 19 ottobre 1989, trova implicita conferma nelle norme stabilite nel medesimo articolo 56 della legge in esame, il quale espressamente prevede la definizione per i rapporti tributari relativi agli anni 1982 - 1990.

In pratica, quindi, anche ai fini dell'applicazione delle disposizioni previste dall'art. 9 del D.L. n. 70 del 1988 deve farsi riferimento agli anni dal 1982 al 1990, ovvero dal 1983 al 1990, a seconda che la dichiarazione IVA per l'annualità 1982 sia stata omessa ovvero sia stata presentata.

Le medesime disposizioni sul differimento dei termini tornano, altresì, applicabili anche ai periodi di imposta antecedenti che hanno dato luogo a controversie tuttora pendenti dinanzi agli organi del contenzioso tributario.

Torna, infine, utile precisare che la normativa recata dalla legge in discorso e quella contenuta nella legge n. 70 del 1988 sono tra loro indipendenti. Tuttavia la definizione dei periodi d'imposta intervenuta ai sensi del comma 1 dell'art. 56 esclude gli effetti delle dichiarazioni eventualmente presentate dopo il 1° gennaio 1992, in virtù del successivo comma 7.

Naturalmente rientrano nell'ambito applicativo della legge n. 413/1991 anche i periodi di imposta per i quali la procedura prevista dal cennato art. 9 del D.L. n. 70/1988 è stata avviata, mediante l'emissione della fattura, ma non ultimata mediante la presentazione della dichiarazione annuale. Pertanto, se detti periodi vengono definiti, ai sensi del menzionato articolo 56/413 rimane preclusa la possibilità di accertamento da parte degli uffici.

Si richiama l'attenzione degli enti destinatari della disposizione contenuta nell'art. 9 del D.L. n. 70 del 1988, e successive modificazioni, che per essi la possibilità di definizione automatica prevista nell'art. 49 opera alla condizione che le dichiarazioni annuali siano state presentate entro il 31 dicembre 1991, ancorché il termine per la presentazione delle dichiarazioni stesse scada successivamente alla predetta data del 1° gennaio 1992.

Per i suddetti enti i periodi d'imposta da definire, a pena di nullità, ai sensi del medesimo art. 49, sono quelli compresi dal 1983 al 1990, atteso che per gli stessi non è scaduto il termine di decadenza previsto dall'art. 57 del D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633, alla data del 31 dicembre 1991.

Si fa altresì presente che qualora la dichiarazione non risulti presentata alla medesima data non trova applicazione nemmeno la disposizione contenuta nel successivo articolo 50 che consente la presentazione di dichiarazioni annuali IVA omesse, atteso che la non avvenuta presentazione alla data del 1° gennaio 1992 delle dichiarazioni annuali IVA da parte dei cennati enti non può considerarsi «omissione», in vigenza di un termine di presentazione prorogato al 5 marzo 1992.

5. *Termini per accertamenti e rettifiche.*

Il comma 8 dell'articolo 56 in esame prevede, opportunamente, che gli accertamenti e le rettifiche relativi a tutti i periodi di imposta per i quali è stato differito il termine di presentazione della dichiarazione annuale IVA, e per i quali non sia intervenuta definizione ai sensi dei commi 1 e 2 del medesimo art. 56 della legge n. 413 del 1991, dovranno essere comunque effettuati, a pena di decadenza, entro e non oltre il 31 dicembre 1995.

6. *Tassa di concessione governativa - Numero di partita IVA.*

Si richiama l'attenzione degli enti in discorso che la tassa di concessione governativa di lire 100.000 istituita per l'attribuzione e la gestione del numero di partita IVA con l'articolo 36 del D.L. 2 marzo 1989, n. 69, convertito con modificazioni dalla legge 27 aprile 1989, n. 154, deve essere corrisposta entro il termine di presentazione della dichiarazione annuale.

Tanto premesso si specifica che gli enti soggetti alle disposizioni in materia di contabilità pubblica che si avvalgono del differimento dei termini di cui all'art. 9 del D.L. 14 marzo 1988, n. 70, convertito con modificazioni dalla legge 13 maggio 1988, n. 154, dovevano versare tale tassa, qualora non versata, entro il termine del 5 marzo 1992 per ciascuna annualità.

Gli stessi enti che si avvalgono, invece, delle disposizioni recate dall'art. 56 della legge 30 dicembre 1991, n. 413 devono versare la suddetta tassa di concessione governativa entro il termine del 30 giugno 1992, stabilito per la presentazione delle domande di definizione, sostitutive delle dichiarazioni.

Ciò, in quanto, come già fatto rilevare nella circolare ministeriale n. 36 del 21 luglio 1989 la connessione del termine di pagamento a quello previsto per la presentazione della dichiarazione IVA, comporta l'automatico spostamento del primo ogni qualvolta viene a mutare il secondo.

Gli ispettorati Compartimentali e le intendenze di finanza accuseranno ricevuta della circolare stessa al Ministero e gli uffici imposte e IVA alle rispettive Intendenze.

Per comodità di consultazione si riproduce in allegato uno stralcio della legge 30 dicembre 1991, n. 413, e di testi legislativi ad essa collegati.

Il Ministro: FORMICA

Il sottoscritto (cognome, nome o denominazione) ....

Codice fiscale o partita I.V.A. .... chiede la non applicazione delle sanzioni per i ritardati, omessi o carenti versamenti d'imposta o delle ritenute ai sensi dell'art. 67-bis della Legge 30 dicembre 1991, n. 413.

IRPEF

N. ORD.	PERIODO D'IMPOSTA	UFFICIO O CENTRO DI SERVIZIO PRESSO IL QUALE E' STATA PRESENTATA LA DICHIARAZIONE	IMPOSTE VERSATE ENTRO IL 29/4/1992 (I)	IMPOSTA DOVUTA DA VERSARE	MESE E ANNO DI EMISSIONE DELLA CARTELLA DI PAGAMENTO	DENUNCIA ALLA AUTORITA' GIUDIZIARIA (II)

Totale imposta dovuta .... L. ....

Maggiorazione del 12% a titolo di interessi .... L. ....

Totale da versare .... L. ....

Estremi della prima rata di versamento: data .... codice .... importo ....

ILOR

N. ORD.	PERIODO D'IMPOSTA	UFFICIO O CENTRO DI SERVIZIO PRESSO IL QUALE E' STATA PRESENTATA LA DICHIARAZIONE	IMPOSTE VERSATE ENTRO IL 29/4/1992 (I)	IMPOSTA DOVUTA DA VERSARE	MESE E ANNO DI EMISSIONE DELLA CARTELLA DI PAGAMENTO	DENUNCIA ALLA AUTORITA' GIUDIZIARIA (II)

Totale imposta dovuta .... L. ....

Maggiorazione del 12% a titolo di interessi .... L. ....

Totale da versare .... L. ....

Estremi della prima rata di versamento: data .... codice .... importo ....

IRPEG

N. ORD.	PERIODO D'IMPOSTA	UFFICIO O CENTRO DI SERVIZIO PRESSO IL QUALE E' STATA PRESENTATA LA DICHIARAZIONE	IMPOSTE VERSATE ENTRO IL 29/4/1992 (I)	IMPOSTA DOVUTA DA VERSARE	MESE E ANNO DI EMISSIONE DELLA CARTELLA DI PAGAMENTO	DENUNCIA ALLA AUTORITA' GIUDIZIARIA (II)

Totale imposta dovuta .... L. ....

Maggiorazione del 12% a titolo di interessi .... L. ....

Totale da versare .... L. ....

Estremi della prima rata di versamento: data .... codice .... importo ....

RITENUTE

N. ORD.	PERIODO D'IMPOSTA	UFFICIO O CENTRO DI SERVIZIO PRESSO IL QUALE E' STATA PRESENTATA LA DICHIARAZIONE	RITENUTE VERSATE ENTRO IL 29/4/1992 (I)	RITENUTE DA VERSARE	MESE E ANNO DI EMISSIONE DELLA CARTELLA DI PAGAMENTO	DENUNCIA ALLA AUTORITA' GIUDIZIARIA (II)

Totale ritenute .... L. ....

Maggiorazione del 12% a titolo di interessi .... L. ....

Totale da versare .... L. ....

Estremi della prima rata di versamento effettuato alla Tesoreria: data .... codice .... importo ....

Estremi della prima rata di versamento effettuato al Concessionario: data .... codice .... importo ....

IVA

N. ORD.	PERIODO D'IMPOSTA	UFFICIO PRESSO IL QUALE E' STATA PRESENTATA LA DICHIARAZIONE	IMPOSTE VERSATE ENTRO IL 29/4/1992 (I)	IMPOSTA DOVUTA DA VERSARE	MESE E ANNO DI EMISSIONE DELLA CARTELLA DI PAGAMENTO O DELL'INGIUNZIONE	DENUNCIA ALLA AUTORITA' GIUDIZIARIA (II)

Totale imposta dovuta .... L. ....

Maggiorazione del 12% a titolo di interessi .... L. ....

Totale da versare .... L. ....

Estremi della prima rata di versamento: data .... codice .... importo ....

(I) Indicare "SI" se le imposte o le ritenute sono state versate tardivamente entro il 29/4/1992. In tali casi le colonne che seguono non devono essere riempite.
(II) Indicare "SI" se e' stata presentata denuncia all'Autorita' Giudiziaria nei casi in cui il versamento non e' stato eseguito per fatto doloso di terzi.

Si allegano N. .... distinte o attestati di versamento e N. .... documenti.

Data .... Firma ....

LEGGE 30 dicembre 1991, n. 413.

(Omissis).

TITOLO VI

DISPOSIZIONI PER AGEVOLARE LA DEFINIZIONE DELLE SITUAZIONI E PENDENZE TRIBUTARIE

Capo I

IMPOSTE SUI REDDITI

Art. 32.

1. Agli effetti dell'imposta sul reddito delle persone fisiche, dell'imposta sul reddito delle persone guiridiche e dell'imposta locale sui redditi, nonché delle relative addizionali, dovute per i periodi di imposta relativamente ai quali il termine per la presentazione della dichiarazione annuale è scaduto anteriormente al 30 novembre 1991, i contribuenti, sempreché non sia intervenuto accertamento definitivo, sono ammessi a presentare dichiarazioni integrative in luogo di quelle omesse e per rettificare in aumento quelle già presentate, ancorché con ritardo superiore ad un mese. Tra i detti periodi d'imposta sono compresi anche quelli per i quali, pur scadendo l'ordinario termine per la presentazione della dichiarazione annuale successivamente alla data di entrata in vigore della presente legge per effetto di disposizioni che ne hanno stabilito la proroga, la dichiarazione stessa sia stata comunque presentata anteriormente alla detta data. Salvo che ricorrano le ipotesi di definizione automatica previste nell'articolo 34 e nell'articolo 38, il maggior reddito dichiarato non può essere inferiore a lire 500.000 per ciascun periodo d'imposta. Per periodo di imposta si intende l'anno solare o il diverso periodo di tempo in relazione al quale è stata o avrebbe dovuto essere presentata la dichiarazione.

2. Gli interessati, tra il 1° ed il 30 aprile 1992, devono spedire per lettera raccomandata le dichiarazioni integrative relativamente alle imposte e ai periodi di imposta per i quali intendono avvalersi della facoltà prevista nel comma 1. Nei casi di fusione le dichiarazioni integrative sono presentate dalla società risultante dalla fusione o incorporazione, ferma restando l'autonomia delle singole società fuse o incoporate ai fini delle norme contenute nel presente capo. Le stesse disposizioni si applicano nei casi di trasformazione di cui all'articolo 73, ultimo comma, del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 597, all'articolo 15, ultimo comma, del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 598, e all'articolo 122, commi 2 e successivi, del testo unico delle imposte sui redditi, approvato con decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917; negli altri casi di trasformazione deve essere presentata un'unica dichiarazione integrativa e, per i periodi di imposta anteriori e posteriori alla trasformazione, debbono essere adottate modalità di integrazione tra loro compatibili. Gli eredi dei contribuenti deceduti nel periodo dal 1° dicembre 1991 al 30 aprile 1992 possono presentare la dichiarazione integrativa, relativamente alle imposte dovute dal loro dante causa, entro il 30 settembre 1992.

3. Le dichiarazioni integrative, a pena di nullità, devono essere redatte su stampati conformi ai modelli approvati entro il 31 gennaio 1992 con decreto del Ministro delle finanze da pubblicare nella *Gazzetta Ufficiale*. Con lo stesso decreto sono stabilite le modalità per l'attuazione delle relative norme e per la presentazione delle dichiarazioni integrative nonché le istruzioni per la compilazione di detti modelli. Si applicano le disposizioni dell'articolo 8 del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 600, e successive modificazioni.

4. Le dichiarazioni integrative producono effetti a condizione che il contribuente esegua regolarmente i versamenti delle imposte in base ad esse dovute nonché degli interessi e delle soprattasse di cui all'articolo 39, comma 6.

Art. 33.

1. Ai fini della normativa di cui al presente titolo si considerano dichiarati i redditi risultanti dai certificati di cui alla lettera *d)* del quarto comma dell'articolo 1 del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 600, e successive modificazioni, presentati, in assenza delle condizioni richieste da questa disposizione, in luogo della dichiarazione. Ai fini dell'applicazione delle disposizioni contenute nel presente titolo e nel successivo si considerano altresì dichiarati nella dichiarazione originaria i redditi, le perdite, le imposte lorde e le addizionali esposti nelle dichiarazioni integrative presentate ai sensi degli articoli da 14 a 19 del decreto-legge 2 marzo 1989, n. 69, convertito, con modificazioni, dalla legge 27 aprile 1989, n. 154, degli articoli da 5 a 8 del decreto-legge 25 novembre 1989, n. 383, e dell'articolo 14 della legge 29 dicembre 1990, n. 408. La dichiarazione integrativa non costituisce titolo per rimborso di ritenute, acconti di imposta e crediti di imposta precedentemente non dichiarati né per il riconoscimento di esenzioni o agevolazioni non richieste in precedenza ovvero di detrazioni di imposta diverse o maggiori di quelle originariamente dichiarate, né per l'esercizio di opzioni, e non esplica alcun effetto ai fini del calcolo della maggiorazione di conguaglio di cui all'articolo 2 della legge 25 novembre 1983, n. 649, e agli articoli 105, 106 e 107 del testo unico delle imposte sui redditi, approvato con decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917, e successive modificazioni. Ai fini dell'applicazione delle disposizioni contenute nel presente titolo i periodi di imposta per i quali sono stati notificati accertamenti parziali di cui all'articolo 41-*bis* del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 600, e successive modificazioni, si considerano non accertati, fermo restando quanto disposto nell'articolo 36.

2. Relativamente alle dichiarazioni presentate congiuntamente dai coniugi le dichiarazioni integrative devono essere presentate separatamente da ciascun coniuge con l'indicazione degli elementi a lui riferibili. La dichiarazione integrativa presentata da uno solo dei coniugi non ha effetto nei confronti dell'altro.

3. I soggetti ai quali sono stati imputati *pro quota* i redditi delle società o associazioni di cui all'articolo 5 del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 597, e successive modificazioni, e all'articolo 5 del citato testo unico delle imposte sui redditi, e successive modificazioni, e delle aziende gestite in comunione tra coniugi possono presentare le dichiarazioni integrative indipendentemente dalla presentazione della dichiarazione integrativa da parte della società o associazione o dell'altro coniuge. La dichiarazione della società o associazione o del coniuge esplica efficacia nei soli confronti del soggetto dichiarante.

4. La determinazione dell'imponibile e il calcolo delle imposte dovute devono essere effettuati in conformità alle disposizioni relative a ciascun periodo di imposta con i criteri e le modalità stabiliti nel decreto di cui al comma 3 dell'articolo 32.

5. Salvo che ricorrano le ipotesi di definizione automatica previste nell'articolo 34 e nell'articolo 38, le società di capitali e gli enti equiparati, le società in nome collettivo e in accomandita semplice e quelle ad esse equiparate, nonché le persone fisiche e gli enti non commerciali, relativamente ai redditi di impresa posseduti, possono specificare nelle dichiarazioni integrative o in appositi allegati i nuovi elementi attivi e passivi o le variazioni di elementi attivi e passivi, da cui derivano gli imponibili, i maggiori imponibili o le minori perdite indicati nelle dichiarazioni stesse. Le quantità ed i valori così evidenziati si considerano riconosciuti ai fini delle imposte sui redditi relative ai periodi di imposta successivi con esclusione di quelli definibili ai sensi della presente legge per i quali non sia stata presentata la dichiarazione integrativa, ove non formino oggetto di accertamento o rettifica di ufficio.

6. Con riguardo agli imponibili, ai maggiori imponibili e alle minori perdite indicati nelle dichiarazioni integrative non si applicano le disposizioni del terzo e quarto comma dell'articolo 74 del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 597, e successive modificazioni, dei commi 4 e 6 dell'articolo 75 del citato testo unico delle imposte sui redditi, e del terzo comma dell'articolo 61 del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 600, e successive modificazioni.

7. Sulla base delle quantità e valori evidenziati ai sensi del comma 5 del presente articolo nonché ai sensi dell'articolo 34 i soggetti ivi indicati possono procedere ad ogni effetto alla regolarizzazione delle scritture contabili apportando le conseguenti variazioni nel bilancio chiuso al 31 dicembre 1991 ovvero in quello del periodo di imposta in corso a tale data.

8. I soggetti indicati nel comma 5 che hanno presentato dichiarazioni integrative, anche per definizione automatica, possono procedere alla regolarizzazione delle scritture contabili nel bilancio chiuso al 31 dicembre 1991 o in quello del periodo di imposta in corso a tale data eliminando le attività o le passività fittizie, inesistenti o indicate per valori superiori a quelli effettivi. L'iscrizione di dette variazioni, non comporta emergenza di componenti attivi o passivi ai fini della determinazione del reddito di impresa né la deducibilità di quote di ammortamento o accantonamento corrispondenti alla riduzione dei relativi fondi.

9. Per i soggetti che si sono avvalsi delle disposizioni di cui agli articoli 34 e 38, le disposizioni del comma 8 si applicano altresì per le iscrizioni in bilancio di attività in precedenza omesse, ma in tal caso il valore iscritto concorre alla formazione del reddito di impresa nella misura del 20 per cento. Il residuo valore deve essere accantonato in apposito fondo e concorre alla formazione del reddito nel periodo di imposta e nella misura in cui il fondo sia comunque utilizzato.

10. Per le imprese minori le variazioni sono consentite solo relativamente alle quantità o ai valori delle rimanzne di cui agli articoli 62 del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 597, e successive modificazioni, e 59 del citato testo unico delle imposte sui redditi. I nuovi quantità e valori devono risultare in apposito prospetto da allegare alla dichiarazione dei redditi del periodo di imposta nel quale le variazioni sono state effettuate. In caso di variazioni di aumento i relativi importi sono fiscalmente riconosciuti nei limiti dei valori normali, diminuiti del 30 per cento ove si tratti di merci o prodotti destinati alla vendita, al 1° gennaio 1991 e concorrono, per un quinto del loro ammontare, alla formazione del reddito di impresa nel periodo di imposta in cui le variazioni sono apportate. Il residuo importo concorre alla formazione del reddito in quote costanti nei quattro periodi di imposta successivi. Qualora l'attività di impresa cessi prima del quarto periodo di imposta l'importo residuo concorre alla formazione del reddito di impresa nell'ultimo periodo di imposta.

Art. 34.

1. Per i periodi di imposta relativamente ai quali anteriormente alla data di entrata in vigore della presente legge, salvo quanto previsto al comma 4, è stato notificato accertamento in rettifica o d'ufficio diverso dall'accertamento parziale di cui all'articolo 41-*bis* del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 600, e successive modificazioni, la controversia si estingue se la dichiarazione stessa reca un imponibile non inferiore alla somma del 60 per cento dell'imponibile accertato dall'ufficio o enunciato in decreto di citazione a giudizio penale e del 15 per cento dell'imponibile dichiarato dal contribuente e sono versate le relative imposte. Se nella dichiarazione originaria, ancorché tardiva oltre il mese,

non sono stati indicati redditi imponibili relativamente ad una o più imposte cui la dichiarazione si riferiva, la controversia si estingue se la dichiarazione integrativa reca imponibili non inferiori al 65 per cento di quello accertato dall'ufficio relativamente alle medesime imposte e sono eseguiti i relativi versamenti. Se ai fini dell'imposta sul reddito delle persone fisiche o dell'imposta sul reddito delle persone giuridiche i soggetti, nei cui confronti rilevano le perdite ai sensi degli articoli 8 del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 597, e successive modificazioni, 17 e 24 del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 598, e successive modificazioni, 8 e 102 del testo unico delle imposte sui redditi, approvato con decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917, e successive modificazioni, nella dichiarazione originaria hanno esposto una perdita, la controversia si estingue se nella dichiarazione integrativa è indicata una variazione della perdita dichiarata per un importo pari al 60 per cento dell'ammontare complessivo della riduzione della perdita accertata e dell'eventuale imponibile accertato. Se alcuni elementi dell'imponibile accertato non sono oggetto di contestazione da parte del contribuente le relative imposte restano dovute per l'intero ammontare dei suddetti elementi e degli stessi non si tiene conto ai fini del presente articolo.

2. Le disposizioni del comma 1 non consentono in nessun caso di effettuare un versamento di imposta, integrativo di quello corrisposto in conseguenza della dichiarazione originaria; di ammontare inferiore al 20 per cento della differenza fra l'imposta corrispondente all'imponibile accertato e quella corrispondente all'imponibile dichiarato. Nei casi di omessa dichiarazione, la controversia si estingue se l'imposta risultante dalla dichiarazione integrativa e versata non è inferiore a quella determinata riducendo l'imponibile accertato dall'ufficio di un importo pari al 30 per cento.

3. Le rettifiche al reddito d'impresa, oggetto di contestazione, idonee ad esplicare effetti sui periodi di imposta successivi, si considerano riconosciute ai fini delle imposte sul reddito per la quota a loro imputabile del maggior reddito imponibile determinato ai sensi del presente articolo a condizione che risultino esplicitamente indicate nella dichiarazione dei redditi relativa al periodo di imposta chiuso al 31 dicembre 1991 o in corso a tale data.

4. La definizione di cui ai commi 1, 2 e 3 si rende applicabile agli accertamenti notificati entro il 30 settembre 1991. Per gli accertamenti notificati in data successiva, il contribuente interessato alla definizione dei propri rapporti tributari, ai sensi del presente titolo, può presentare la dichiarazione integrativa dei propri redditi ai sensi dell'articolo 32 o dell'articolo 38. Resta in ogni caso esclusa l'applicazione del presente articolo e dell'articolo 37.

5. I giudizi in corso e i termini per ricorrere o di impugnativa, pendenti alla data di entrata in vigore della presente legge o che iniziano a decorrere dopo tale data, sono sospesi fino al 30 aprile 1992; tuttavia i giudizi per i quali sia stata fissata l'udienza di discussione nel suddetto periodo sono sospesi nell'udienza medesima a richiesta del contribuente che dichiari di volersi avvalere delle disposizioni del presente articolo. Successivamente al 30 aprile 1992 i giudizi si estinguono mediante ordinanza subordinatamente alla esibizione da parte del contribuente di copia, anche fotostatica, della dichiarazione integrativa e della ricevuta comprovante la consegna all'ufficio postale della lettera raccomandata di trasmissione della dichiarazione stessa. Gli uffici a seguito dell'intervenuta liquidazione definitiva comunicano i motivi di invalidità delle dichiarazioni dai quali consegue la mancata estinzione della controversia; in tali casi è revocata l'ordinanza di estinzione.

6. Nel periodo e nei limiti in cui opera la sospensione di cui al comma 5, è altresì sospesa l'applicazione delle disposizioni di cui all'articolo 15 del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 602, e successive modificazioni.

7. I contribuenti che hanno presentato dichiarazioni integrative possono ottenere la proroga della sospensione della riscossione prevista dal comma 6. A tal fine debbono presentare, alla competente intendenza di finanza, entro il 15 maggio 1992, domanda, in carta libera, con allegata copia, anche fotostatica, della dichiarazione presentata e della ricevuta comprovante la consegna all'ufficio postale della lettera raccomandata di trasmissione. Nei confronti dei contribuenti che non hanno presentato la predetta domanda, la riscossione rateale delle somme iscritte a titolo provvisorio nei ruoli resi esecutivi a partire dalla data di entrata in vigore della presente legge riprende con la prima scadenza utile. A seguito della liquidazione delle dichiarazioni integrative, presentate ai sensi del presente articolo, gli uffici emettono i provvedimenti di sgravio per le iscrizioni di cui sopra relative ai periodi di imposta cui le dichiarazioni si riferiscono.

8. Nel caso in cui, alla data di entrata in vigore della presente legge, sia stata depositata la decisione della commissione tributaria di primo grado e penda ancora la controversia, la controversia stessa si estingue se la dichiarazione integrativa reca, rispetto alla dichiarazione originaria, un maggiore imponibile che risulti non inferiore al 20 per cento del maggiore imponibile accertato dall'ufficio e non inferiore all'80 per cento del maggiore imponibile stabilito dalla commissione tributaria.

9. Nel caso in cui, alla data di entrata in vigore della presente legge, sia stata depositata decisione di organi giurisdizionali di grado superiore al primo e penda ancora la controversia, la controversia stessa si estingue se la dichiarazione integrativa reca, rispetto alla dichiarazione originaria, un maggior imponibile che risulti non inferiore al 15 per cento del maggiore imponibile accertato dall'ufficio e non inferiore al 90 per cento del maggiore imponibile stabilito dalla commissione di secondo grado e dalla commissione centrale o dalla corte di appel

10. Nelle ipotesi di cui ai commi 8 e 9, qualora la controversia abbia per oggetto riduzione di perdite dichiarate nei confronti dei soggetti cui le stesse rilevano ai sensi degli articoli 8 del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 597, e successive modificazioni, 17 e 24 del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 598, e successive modificazioni, 8 e 102 del testo unico delle imposte sui redditi, approvato con decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917, e successive modificazioni, la controversia stessa si estingue se nella dichiarazione integrativa è indicata una riduzione della perdita dichiarata: non inferiore al 30 per cento dell'ammontare complessivo della riduzione della perdita accertata e dell'eventuale imponibile accertato e non inferiore all'80 per cento del detto ammontare complessivo riconosciuto con la decisione di primo grado; non inferiore al 15 per cento dell'ammontare complessivo della riduzione della perdita accertata e dell'eventuale imponibile accertato e non inferiore al 90 per cento del detto ammontare complessivo riconosciuto con la decisione della commissione di secondo grado o della commissione centrale o della corte d'appello.

Art. 35.

1. Le controversie pendenti alla data di entrata in vigore, della presente legge, aventi per oggetto pene pecuniarie e soprattasse relative ad infrazioni che non prevedono applicazione di imposta, possono essere definite mediante il pagamento del 10 per cento delle predette sanzioni nei termini e nei modi previsti negli articoli da 39 a 41.

Art. 36.

1. Per i periodi di imposta relativamente ai quali anteriormente alla data di entrata in vigore della presente legge è stato notificato accertamento in rettifica o d'ufficio, compreso l'accertamento parziale di cui all'articolo 41-*bis* del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 600, e successive modificazioni, la controversia, se non risulta estinta ai sensi dell'articolo 34 della presente legge, prosegue limitatamente alla differenza fra l'imponibile accertato e quello risultante dalla dichiarazione integrativa.

2. Le disposizioni di cui ai commi 5, 6, 7 e 8 dell'articolo 33 si applicano nell'ambito delle rettifiche analiticamente effettuate dall'ufficio per il reddito d'impresa.

3. I giudizi in corso, e i termini per ricorrere o di impugnativa, pendenti alla data di entrata in vigore della presente legge o che iniziano a decorrere dopo tale data, sono sospesi fino al 30 aprile 1992; tuttavia i giudizi per i quali sia stata fissata l'udienza di discussione nel suddetto periodo sono sospesi nell'udienza medesima a richiesta del contribuente che dichiari di volersi avvalere delle disposizioni del presente articolo. Successivamente al 30 aprile 1992 i giudizi restano sospesi, limitatamente ai maggiori imponibili dichiarati, subordinatamente all'esibizione da parte del contribuente dei documenti di cui al comma 5 dell'articolo 34.

4. Si applicano le disposizioni del comma 7 dell'articolo 34. L'iscrizione provvisoria nei ruoli da effettuare ai sensi dell'articolo 15 del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 602, e successive modificazioni, è commisurata alle somme per le quali la contestazione prosegue.

Art. 37.

1. Per i periodi di imposta per i quali il contribuente ha presentato dichiarazione integrativa che non comporta definizione automatica, gli uffici, nell'ambito di programmi annuali di accertamento, procedono ai controlli e agli accertamenti, secondo le regole ordinarie anche per quanto concerne la competenza; l'accertamento in rettifica è ammesso, per ciascuna imposta e per ciascun periodo d'imposta, a condizione che l'ammontare del reddito imponibile accertabile superi quello cumulativamente risultante dalla dichiarazione originaria e da quella integrativa di un importo non inferiore al 50 per cento del reddito aggiunto in sede di integrazione. Se l'imposta risultante dalla dichiarazione integrativa non è inferiore al 10 per cento di quella corrispondente alla dichiarazione originaria, la maggior imposta dovuta a seguito dell'accertamento è comunque limitata alla eccedenza rispetto all'imposta corrispondente alla somma degli imponibii dichiarati aumentata della franchigia indicata nel precedente periodo. Per gli accertamenti ammessi ai sensi del presente articolo non si applicano le disposizioni di cui al primo comma dell'articolo 15 del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 602.

Art. 38.

1. Il contribuente con la dichiarazione integrativa può richiedere, per i periodi d'imposta diversi da quelli indicati nel comma 1 dell'articolo 34, che l'imposta sul reddito delle persone fisiche, l'imposta sul reddito delle persone giuridiche e l'imposta locale sui redditi siano definite per definizione automatica a norma del presente articolo.

2. La dichiarazione integrativa per definizione automatica deve contenere a pena di nullità la richiesta di definizione per tutte le imposte e per tutti i periodi di imposta in relazione ai quali non sono scaduti alla data del 31 dicembre 1991 i termini per l'accertamento di cui all'articolo 43 del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 600; ai fini dell'individuazione dei detti periodi di imposta non trova applicazione il disposto dell'articolo 19 del decreto-legge 2 marzo 1989, n. 69, convertito, con modificazioni, dalla legge 27 aprile 1989, n. 154, e dell'articolo 4, comma 2, del decreto-legge 3 maggio 1991, n. 142, convertito, con modificazioni, dalla legge 3 luglio 1991, n. 195. La definizione automatica si ottiene versando, in riferimento a ciascuna imposta, un importo pari al 20 per cento dell'imposta lorda e delle addizionali quali risultano dalla dichiarazione originaria.

Quando l'imposta lorda e le addizionali superano l'ammontare di lire 10 milioni, la percentuale applicabile all'eccedenza è pari al 18 per cento; quando l'imposta lorda e le addizionali superano l'ammontare di lire 40 milioni, la percentuale applicabile all'eccedenza è pari al 15 per cento. Per i contribuenti titolari di reddito d'impresa che hanno dichiarato in un periodo d'imposta ricavi di ammontare non superiore a lire 700.000.000 se esercenti attività di servizi, di intermediazione, di trasporto, alberghiera e di somministrazione di alimenti e bevande in pubblici esercizi o a lire 2.000.000.000 se esercenti attività di produzione di beni o a lire 5.000.000.000 se esercenti attività di commercio all'ingrosso o al minuto compresi gli ambulanti ovvero per i contribuenti esercenti arti o professioni che hanno dichiarato in un anno compensi di ammontare non superiore a lire 700.000.000 la definizione automatica può essere effettuta adottando una percentuale pari a quella risultante dal rapporto tra l'incremento, rispetto ai ricavi o compensi dichiarati, dei ricavi o compensi calcolati sulla base dei coefficienti presuntivi determinati con il decreto del Presidente del Consiglio dei Ministri 21 dicembre 1990, pubblicato nel supplemento ordinario n. 93 alla *Gazzetta Ufficiale* n. 303 del 31 dicembre 1990, ridotti, per gli anni precedenti il 1990, tenendo conto della variazione dell'indice dei prezzi al consumo per le famiglie di operai e impiegati ed i ricavi o compensi dichiarati, fermi restando gli importi minimi di cui al comma 3. Qualora non sussistano le condizioni per l'applicazione dei coefficienti presuntivi di cui sopra all'anno di imposta 1990, i soggetti di cui al periodo precedente debbono calcolare i ricavi presunti con riferimento al primo anno d'imposta precedente al 1990 in cui il soggetto abbia esercitato l'attività durante tutto il periodo di imposta. Per i contribuenti che esercitano attività in relazione alle quali sono previsti diversi limiti di ricavi si fa riferimento all'attività da cui deriva il maggior ammontare dei ricavi stessi se le operazioni effettuate sono state annotate distintamente nelle scritture contabili; in mancanza della distinta annotazione si fa riferimento al limite di lire 5.000.000.000 relativamente all'ammontare complessivo dei ricavi. Le disposizioni precedenti si applicano a condizione che il reddito di impresa ed il reddito di lavoro autonomo derivante dall'esercizio di arti o professioni dichiarati non siano inferiori al 60 per cento dell'ammontare del reddito complessivo dichiarato. In tale ipotesi, se alla formazione del reddito complessivo concorrono insieme i redditi sopra menzionati, le percentuali corrispondenti a quelle risultanti dal rapporto sopra menzionato vanno determinate separatamente per ciascun reddito e si applica, in ogni caso, la percentuale più elevata. La percentuale determinata, ai sensi del presente comma, nei riguardi delle società ed associazioni di cui all'articolo 5 del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 597, e successive modificazioni, ed all'articolo 5 del testo unico delle imposte sui redditi, approvato con decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917, e successive modificazioni, e delle aziende gestite in comunione tra i coniugi è applicabile anche ai fini dell'eventuale definizione automatica dell'imposta dovuta dai soci o associati o dal coniuge qualora i redditi da partecipazione, unitamente agli altri redditi eventualmente dichiarati in relazione ai quali può applicarsi la percentuale corrispondente a quella risultante dal rapporto sopra menzionato, non siano inferiori al 60 per cento dell'ammontare del reddito complessivo dichiarato. In tale ipotesi, se alla formazione del reddito complessivo concorrono due o più dei redditi sopra menzionati, si applica la percentuale più elevata. Le detrazioni d'imposta, le ritenute e i crediti d'imposta non possono essere riconosciuti in misura superiore a quella risultante dalla dichiarazione originaria.

3. Salvo quanto disposto nei commi da 4 a 8, i contribuenti sono ammessi ad avvalersi della definizione automatica a condizione che per ciascun periodo di imposta sia riconosciuta nella dichiarazione integrativa una maggiore imposta per un importo di almeno 100.000 lire per le persone fisiche e per le società semplici che producono redditi diversi da quelli di lavoro autonomo derivanti dall'esercizio di arti e professioni. Per le persone fisiche e per le società ed associazioni di cui all'articolo 5 del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 597, e successive modificazioni, e all'articolo 5 del testo unico delle imposte sui redditi, approvato con decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917, e successive modificazioni, titolari di reddito di impresa e di redditi derivanti dall'esercizio di arti e professioni e per i soggetti all'imposta sul reddito delle persone guiridiche detto importo è elevato a lire 400.000 se l'ammontare dei ricavi e dei compensi non è superiore a lire 18 milioni, a lire 800.000 se l'ammontare dei ricavi e dei compensi non è superiore a lire 200 milioni, a lire 1.200.000 se l'ammontare dei ricavi e dei compensi non è superiore a lire 360 milioni a lire 1.600.000 se l'ammontare dei ricavi e dei compensi non è superiore a 1 miliardo di lire, a lire 2.000.000 se l'ammontare dei ricavi e dei compensi non è superiore a 10 miliardi di lire, e di lire 400.000 per ogni miliardo in più. Tali importi minimi si intendono solutori ai fini di tutte le imposte di cui al comma 1.

4. Per la definizione automatica dei periodi d'imposta chiusi in perdita, rilevante agli effetti degli articoli 8 del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 597, 17 e 24 del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 598, e successive modificazioni, 8 e 102 del citato testo unico delle imposte sui redditi, e successive modificazioni, la dichiarazione integrativa deve recare la diminuzione del 30 per cento della perdita dichiarata e deve essere versato un importo pari al 10 per cento della differenza tra la perdita originariamente dichiarata e quella ridotta ai sensi del presente comma. Per la definizione automatica dei periodi di imposta chiusi in perdita o in pareggio deve essere versato un importo almeno pari a quello minimo indicato al comma 3 per ciascuno dei periodi stessi. Al fine di stabilire se un periodo di imposta è chiuso in perdita o in pareggio non si tiene conto delle compensazioni previste dalle disposizioni dianzi richiamate, e l'aumento di cui al comma 2 è applicato sull'imposta, comprese le relative addizionali, corrispondente al reddito non ridotto per effetto di tale compensazione. Per le perdite dei periodi di

imposta definiti ai sensi del presente articolo, con esclusione dell'ultimo periodo così definito, non si applicano le disposizioni predette fermo restando, per i periodi medesimi, l'effetto della compensazione effettuata in sede di dichiarazione originaria ai fini della corresponsione delle imposte in base ad essa dovute.

5. Per la definizione automatica dei periodi d'imposta per i quali non è stata presentata la dichiarazione dei redditi, deve essere versato un importo pari a lire 2.000.000 per ciascuno dei periodi stessi; per le società e le associazioni di cui all'articolo 5 del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 597, e successive modificazioni, ed all'articolo 5 del citato testo unico delle imposte sui redditi, e successive modificazioni, e per i soggetti all'imposta sul reddito delle persone giuridiche tale importo è elevato a lire 4.000.000. Se la dichiarazione dei redditi non è stata presentata in alcuno dei periodi di imposta indicati nel comma 2, le relative imposte non possono essere definite per definizione automatica.

6. Non può essere definita in modo automatico l'imposta sui redditi soggetti a tassazione separata.

7. Agli effetti delle disposizioni recate dai commi da 1 a 6 la presentazione avvenuta, anche se non ne sussistevano le condizioni, del certificato di cui alla lettera *d)* del quarto comma dell'articolo 1 del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 600, e successive modificazioni, è considerata presentazione della dichiarazione dei redditi. Se la presentazione del certificato è avvenuta in presenza delle predette condizioni, per la definizione automatica del reddito relativo ai periodi di imposta cui si riferisce il certificato stesso, non si applicano le maggiorazioni di cui ai commi 2 e 3.

8. Se le maggiorazioni indicate nel comma 2 riguardano l'imposta locale sui redditi e una delle imposte personali sui redditi, l'eventuale differenza, dovuta sino a concorrenza degli importi minimi di cui al comma 3, deve essere versata a titolo di imposta sul reddito delle persone fisiche o di quella sul reddito delle persone giuridiche. Alle medesime imposte si imputano i versamenti per gli importi di cui ai commi 4 e 5.

Art. 39.

1. Le imposte dovute in base alle dichiarazioni integrative, ad esclusione di quelle relative ai redditi soggetti a tassazione separata, sono riscosse mediante versamento diretto con le modalità di cui all'articolo 41.

2. I versamenti delle imposte devono essere effettuati in tre rate di uguale importo nei mesi di aprile e luglio 1992 e luglio 1993. Gli eredi dei contribuenti deceduti nel periodo dal 1° dicembre 1991 al 30 aprile 1992 devono effettuare i versamenti delle imposte in ragione del 40 per cento entro il termine del 30 settembre 1992 e per la differenza, in due rate uguali, rispettivamente nei mesi di gennaio e settembre 1993.

3. Al controllo delle dichiarazioni integrative ed alla conseguente liquidazione delle imposte dovute in base alle dichiarazioni stesse, provvedono gli uffici delle imposte dirette e i centri di servizio con le modalità di cui all'articolo 36-*bis* del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 600, e successive modificazioni, entro il termine di cui al primo comma dell'articolo 17 del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 602, e successive modificazioni, calcolato con decorrenza dall'anno 1992.

4. Entro il termine di cui al comma 3, sono riscosse, ai sensi del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 602, e successive modificazioni, le maggiori somme dovute e quelle non versate, mediante iscrizioni in ruolo speciale secondo le modalità ed i criteri stabiliti con decreto del Ministro delle finanze e gli eventuali rimborsi sono eseguiti ai sensi delle disposizioni dello stesso decreto. Non si fa luogo alla iscrizione nei ruoli ed al rimborso di somme il cui ammontare non supera lire 20.000.

5. Le disposizioni del comma 4 si applicano anche qualora successivamente alla data del 30 aprile 1992 divengano definitivi decisioni, sentenze o accertamenti concernenti imposte sui redditi relative a periodi di imposta per i quali sono state presentate dichiarazioni integrative. Le imposte dovute in base a decisioni, sentenze o accertamenti divenuti definitivi successivamente alla data del 30 aprile 1992 per i periodi di imposta per i quali siano presentate dichiarazioni integrative prive dei requisiti di validità devono essere iscritte a ruolo entro il termine di cui al comma 3.

6. Sulle somme dovute e non versate ai sensi dei commi 1 e 2 si applicano gli interessi di cui all'articolo 9 del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 602, e successive modificazioni, e la soprattassa del 40 per cento di cui al primo comma dell'articolo 92 del medesimo decreto.

7. L'imposta locale sui redditi e l'imposta sul valore aggiunto, dovute a seguito delle dichiarazioni integrative, non sono deducibili ai fini del reddito complessivo soggetto all'imposta sul reddito delle persone fisiche o all'imposta sul reddito delle persone giuridiche.

Art. 40.

1. La liquidazione di cui all'articolo 39 è eseguita, per tutte le annualità di imposta incluse nella dichiarazione integrativa, dall'ufficio delle imposte o dal centro di servizio cui detta dichiarazione è stata presentata avvalendosi di procedure automatizzate sulla base dei dati memorizzati negli archivi del sistema informativo del Ministero delle finanze e di quelli comunicati dagli uffici presso i quali sono state o dovevano essere presentate le dichiarazioni annuali per i periodi di imposta inclusi nelle dichiarazioni integrative.

2. I centri di servizio procedono alla iscrizione a ruolo o alla esecuzione dei rimborsi emergenti dalla liquidazione delle dichiarazioni integrative a norma delle disposizioni di cui al decreto del Presidente della Repubblica 28 novembre 1980, n. 787. Gli uffici distrettuali delle imposte dirette procedono a norma del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 602, e successive modificazioni.

3. Alle iscrizioni ed ai rimborsi relativi ad annualità di imposte per le quali è stata presentata dichiarazione integrativa si provvede mediante determinazione di un unico importo tenendo conto dei risultati della liquidazione effettuata con riferimento a ciascuna di dette annualità.

4. Alle iscrizioni, ai rimborsi o agli sgravi relativi alle annualità di imposta per le quali è stata presentata dichiarazione integrativa ai sensi degli articoli 34 e 36, provvedono, per ciascuna annualità, sulla base delle comunicazioni degli uffici che hanno effettuato la liquidazione, gli uffici delle imposte che hanno eseguito l'accertamento.

Art. 41.

1. Gli importi di cui al comma 1 dell'articolo 39 sono riscossi mediante versamento diretto con le modalità di cui al decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 602, e successive modificazioni da eseguirsi mediante stampati conformi al modello approvato con decreto del Ministro delle finanze, da pubblicare nella *Gazzetta Ufficiale*.

2. Per i versamenti diretti dell'imposta sul reddito delle persone fisiche e dell'imposta locale sui redditi da eseguirsi mediante delega ad una azienda di credito, o distinta di versamento al concessionario della riscossione, le caratteristiche e le modalità di rilascio delle attestazioni da parte dei detti soggetti nonché le modalità per l'esecuzione dei versamenti in tesoreria e la trasmissione dei relativi dati e documenti all'Amministrazione finanziaria e per i relativi controlli sono stabilite con decreto del Ministro delle finanze, di concerto con il Ministro del tesoro.

Art. 42.

1. Le sanzioni amministrative per omissione, infedeltà o incompletezza delle dichiarazioni annuali dei redditi, compresa quella prevista nell'articolo 49 del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 600, e successive modificazioni, non si applicano se l'imposta resta definita per l'importo corrispondente alle dichiarazioni integrative; in caso contrario si applicano le sanzioni per incompleta e infedele dichiarazione commisurate alla maggiore imposta definitivamente accertata. Non si applicano altresì le sanzioni amministrative per la tardività delle dichiarazioni e per le altre violazioni anche formali relative alle imposte sui redditi commesse dai contribuenti nei periodi di imposta per i quali sia stata presentata la dichiarazione integrativa:

2. Per le imposte dovute in applicazione delle disposizioni del presente capo non sono dovuti interessi e soprattasse.

Art. 43.

1. I soggetti che si avvalgono delle disposizioni di cui al presente capo sono tenuti al pagamento dei relativi contributi o premi dovuti alle gestioni previdenziali ed assistenziali con il versamento di una somma aggiuntiva d'importo pari all'8 per cento in ragione d'anno del totale dei contributi o premi pendenti, entro il limite massimo del 40 per cento dei contributi o premi complessivamente dovuti, in sostituzione di quella prevista dall'articolo 4 del decreto-legge 30 dicembre 1987, n. 536, convertito, con modificazioni, dalla legge 29 febbraio 1988, n. 48, purché il versamento, ivi compreso quello della somma aggiuntiva ridotta, venga effettuato in due rate di pari importo di cui la prima entro il 30 aprile 1992 e la seconda entro il 30 novembre 1992. I soggetti predetti sono tenuti, entro il 30 aprile 1992, a presentare agli enti impositori, a pena di decadenza, apposita domanda secondo lo schema predisposto dagli enti medesimi. Il pagamento dei contributi o premi e delle somme aggiuntive oltre i termini sopra indicati, comporta la decadenza dal beneficio di cui al presente articolo.

2. I maggiori redditi risultanti dalle dichiarazioni integrative di cui ai precedenti articoli non rilevano ad effetti diversi da quelli previsti nel presente titolo.

3. I carichi contributivi afferenti il 1987 e anni precedenti dovuti dalle imprese agricole singole od associate per il proprio personale dipendente e dalle aziende coltivatrici dirette, mezzadrili e coloniche per le gestioni di propria competenza, possono essere versati, senza aggravio di interessi, tramite appositi bollettini predisposti dal Servizio contributi agricoli unificati (SCAU) in venti rate trimestrali uguali e consecutive a decorrere dal 1° giugno 1992. Per avvalersi della dilazione gli interessati debbono presentare allo SCAU apposita domanda entro il 28 febbraio 1992.

4. Alla regolarizzazione effettuata ai sensi del comma 3 le sanzioni civili sono applicate in misura pari agli interessi del 5 per cento annuo. La regolarizzazione estingue i reati previsti in materia di versamenti di contributi e premi e le obbligazioni per sanzioni amministrative con la esclusione delle spese legali

Capo II

IMPOSTE INDIRETTE

Art. 44.

1. Le controversie in materia di imposta sul valore aggiunto, per le quali alla data di entrata in vigore della presente legge non siano intervenuti accertamento definitivo o pronunzia non più impugnabile, possono essere definite con il solo pagamento di un importo pari al 60 per cento dell'imposta o della maggiore imposta accertata, diminuita del 25 per cento dell'imposta dovuta in base alla dichiarazione e, in ogni caso, in misura non inferiore al 20 per cento della maggiore imposta accertata; in caso di eccedenza di credito non riconosciuta ai sensi dell'articolo 54 del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633, la controversia può essere definita con il solo pagamento di un importo pari al 50 per cento di tale eccedenza.

2. Nel caso in cui, alla data di entrata in vigore della presente legge, sia stata depositata la decisione della commissione tributaria di primo grado e penda ancora controversia, la controversia stessa si estingue con il pagamento di un importo pari al 50 per cento dell'imposta o della maggiore imposta accertata dal l'ufficio e, comunque, non inferiore al 70 per cento dell'imposta o della maggiore imposta determinata dalla commissione tributaria.

3. Nel caso in cui, alla data di entrata in vigore della presente legge, sia stata depositata la decisione successiva a quella di primo grado e penda ancora controversia, la controversia stessa si estingue con il pagamento di un importo pari al 30 per cento dell'imposta o della maggiore imposta accertata dall'ufficio e, comunque, non inferiore all'80 per cento dell'imposta o della maggiore imposta determinata dalla commissione di secondo grado, dalla commissione centrale o dalla Corte d'appello.

4. Nelle ipotesi di dichiarazioni a credito, le percentuali di cui ai commi 2 e 3 devono essere applicate, nei relativi casi, alla eccedenza di credito non riconosciuta rispettivamente dall'ufficio o dalle commissioni tributarie, aumentata della eventuale imposta richiesta dall'ufficio o determinata dalle commissioni.

5. L'imposta versata ai sensi dell'articolo 60, secondo comma, del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633, e successive modificazioni viene computata in detrazione dagli ammontari risultanti dall'applicazione delle percentuali anzidette.

6. Non si fa luogo a restituzione di imposte, soprattasse e pene pecuniarie già pagate.

7. La definizione di cui ai commi da 1 a 6 si rende applicabile agli accertamenti notificati entro il 30 settembre 1991. Per gli accertamenti notificati dopo tale data ed entro la data di entrata in vigore della presente legge, il contribuente interessato alla definizione dei propri rapporti tributari ai sensi del presente titolo può presentare le dichiarazioni integrative ai sensi dell'articolo 49 o dell'articolo 50; in quest'ultimo caso non si applica la franchigia prevista dal comma 3 dello stesso articolo 50.

Art. 45.

1. Per la definizione di cui all'articolo 44, l'Amministrazione finanziaria invia ai contribuenti, entro il 31 gennaio 1992 una lettera raccomandata con avviso di ricevimento contenente l'invito a definire la pendenze mediante il pagamento delle somme indicate, ripartite per annualità, entro il 30 aprile 1992 presso il compente ufficio provinciale dell'imposta sul valore aggiunto. È consentito al contribuente di definire le controversie relative a singole annualità d'imposta o quelle riguardanti singoli rilievi specificamente indicati in apposita istanza da presentare contestualmente al pagamento della prima o unica rata.

2. Qualora l'imposta da pagare superi l'importo di lire 3.000.000 il relativo versamento può essere effettuato in tre rate di uguale importo con l'applicazione degli interessi nella misura del 9 per cento annuo di cui la prima entro il 30 aprile 1992, la seconda entro il 31 luglio 1992 e la terza entro il 31 marzo 1993.

3. Gli eredi dei contribuenti deceduti nel periodo dal 1° dicembre 1991 al 30 aprile 1992 possono effettuare i versamenti della imposta rispettivamente entro il 30 settembre 1992, il 31 gennaio 1993 e il 30 settembre 1993.

4. Il mancato o insufficiente pagamento nei termini comporta l'iscrizione a ruolo dell'imposta e della soprattassa di cui all'articolo 44, primo comma, del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633, e successive modificazioni, e degli interessi di mora nella misura del 15 per cento annuo. In tal caso la controversia si estingue a condizione che il contribuente effettui regolarmente il pagamento delle somme iscritte a ruolo.

Art. 46.

1. I contribuenti che pur avendo controversie pendenti non abbiano ricevuto entro il 20 febbraio 1992 la lettera raccomandata di cui all'articolo 45, comma 1, possono definire le controversie secondo le modalità ed i termini previsti negli articoli precedenti presentando, entro il 30 aprile 1992, istanza contenente la liquidazione dell'imposta all'ufficio competente, redatta su modello approvato con decreto del Ministro delle finanze da pubblicare nella *Gazzetta Ufficiale* entro il 31 gennaio 1992.

2. Gli eredi dei contribuenti deceduti nel periodo dal 1° dicembre 1991 al 30 aprile 1992 possono presentare la suddetta istanza entro il 20 agosto 1992, pagando gli importi relativi entro la stessa data.

Art. 47.

1. Le controversie pendenti alla data di entrata in vigore della presente legge, aventi per oggetto pene pecuniarie e soprattasse relative ad infrazioni formali sull'osservanza delle disposizioni in materia di imposta sul valore aggiunto, che non prevedono applicazione di imposta, possono essere definite mediante il pagamento del 10 per cento delle predette sanzioni nei termini e modi previsti negli articoli precedenti.

Art. 48.

1. I giudizi in corso e i termini per ricorrere o di impugnativa pendenti alla data di entrata in vigore della presente legge o che iniziano a decorrere dopo tale data sono sospesi fino al 30 aprile 1992. Tuttavia i giudizi per i quali sia stata fissata l'udienza di discussione nel suddetto periodo sono sospesi nell'udienza medesima a richiesta del contribuente che dichiari di volersi avvalere delle disposizioni previste negli articoli da 44 a 47.

2. I giudizi si estingono subordinatamente alla esibizione da parte del contribuente delle ricevute, rilasciate dal competente ufficio provinciale dell'imposta sul valore aggiunto, comprovanti l'avvenuto integrale pagamento dell'imposta dovuta, ovvero della distinta di versamento al concessionario della riscossione delle somme iscritte a ruolo.

3. Qualora il contribuente abbia definito singoli rilievi, il giudizio prosegue limitatamente a quelli non definiti.

4. L'ordinanza di estinzione è revocata a seguito dell'apposita comunicazione da parte dell'ufficio, nei casi di cui all'articolo 65.

Art. 49.

1. Per ciascuno dei periodi d'imposta relativamente ai quali il termine per la presentazione della dichiarazione è scaduto entro il 5 marzo 1991 e, alla data di entrata in vigore della presente legge, non sono stati notificati avvisi di rettifica o accertamento, l'imposta sul valore aggiunto può essere definita, su richiesta del contribuente, mediante la presentazione di apposita dichiarazione integrativa. Tra i detti periodi d'imposta sono compresi anche quelli per i quali, pur scadendo l'ordinario termine per la presentazione della dichiarazione annuale successivamente alla data di entrata in vigore della presente legge per effetto di disposizioni che ne hanno stabilito la proroga, la dichiarazione stessa sia stata comunque presentata anteriormente alla detta data.

2. Restano escluse dalla definizione le dichiarazioni annuali a credito relative all'anno 1990 con richiesta di computazione dell'intera eccedenza di imposta in detrazione nell'anno successivo e in tal caso anche i periodi di imposta immediatamente precedenti per i quali è stata analogamente presentata la dichiarazione annuale a credito con richiesta di computazione dell'intera eccedenza. È, comunque, ammessa la definizione qualora in sede di dichiarazione integrativa si rinunzi all'eventuale residuo credito.

3. La definizione di cui al comma 1 opera a condizione che venga riconosciuta una maggiore imposta determinata aumentando quella dovuta in base alle dichiarazioni annuali prodotte, ivi comprese quelle presentate per la regolarizzazione di adempimenti omessi o irregolarmente eseguiti, purché comportanti un maggior versamento di imposta, di un importo pari alla somma del 2 per cento dell'imposta relativa alle operazioni imponibili effettuate nel periodo di imposta e del 2 per cento dell'imposta detraibile nel medesimo periodo. Quando l'imposta relativa alle operazioni imponibili ovvero l'imposta detraibile superano gli ammontari di lire 200 milioni, le percentuali applicabili a ciascuna eccedenza sono pari all'1,5 per cento, e quando superano gli ammontari di lire 300 milioni le percentuali applicabili a ciascuna eccedenza sono pari all'1 per cento.

4. Per periodo d'imposta si intende l'anno solare o, in caso di inizio o cessazione di attività, il minor periodo di tempo in relazione al quale è stata o avrebbe dovuto essere presentata la dichiarazione annuale.

5. La dichiarazione integrativa deve contenere, a pena di nullità, la richiesta di definizione per tutti i periodi d'imposta di cui al comma 1 per i quali sia stata presentata la relativa dichiarazione annuale.

6. I contribuenti sono ammessi ad avvalersi della definizione di cui ai commi da 1 a 5 a condizione che per ciascun periodo d'imposta sia riconosciuta nelle dichiarazioni integrative una maggiore imposta per un ammontare di almeno:

a) lire 300.000 per i soggetti con volume d'affari fino a lire 18.000.000;

b) lire 600.000 per quelli con volume d'affari superiore a lire 18.000.000 ma non a lire 360.000.000;
c) lire 900.000 per gli altri soggetti.

7. I contribuenti di cui al comma 2 dell'articolo 38, per ciascun periodo d'imposta, fermo restando in ogni caso l'importo minimo previsto dal comma 6 del presente articolo, possono rideterminare l'importo determinato ai sensi del comma 3 del presente articolo moltiplicandolo per il rapporto tra la percentuale di scostamento dell'ammontare dei corrispettivi di operazioni imponibili dichiarato rispetto a quello risultante dall'applicazione dei coefficienti di cui al comma 2 dell'articolo 38 e le percentuali di cui al medesimo comma 2 dell'articolo 38. Qualora la percentuale di scostamento sia uguale o superiore a quelle sopra richiamate, l'importo determinato ai sensi del comma 3 del presente articolo è dovuto per intero. Si applicano le disposizioni del decimo periodo del comma 2 dell'articolo 38.

Art. 50.

1. I contribuenti sono ammessi a presentare le dichiarazioni annuali omesse, comportanti un versamento d'imposta non inferiore a lire 300.000, o a rettificare, indicando la maggiore imposta dovuta ovvero il minor credito spettante, le dichiarazioni presentate ancorché con ritardo superiore ad un mese. Le detrazioni d'imposta non possono essere riconosciute in misura superiore a quella risultante dalla dichiarazione originaria.

2. Nei suddetti casi non si procede all'applicazione di sanzioni e interessi di mora.

3. Qualora il contribuente si avvalga della facoltà di cui al comma 1, gli uffici provinciali dell'imposta sul valore aggiunto, nell'ambito dei programmi annuali di accertamento, procedono ai controlli ed agli accertamenti secondo le regole ordinarie; l'accertamento in rettifica è ammesso nei casi di dichiarazione a debito, per ciascun periodo di imposta, a condizione che l'ammontare della maggiore imposta accertabile superi quello comulativamente risultante dalla dichiarazione originaria eventualmente presentata e da quella integrativa di un importo non inferiore al 50 per cento dell'imposta risultante dalla dichiarazione integrativa; se l'imposta risultante dalla dichiarazione integrativa supera di almeno il

10 per cento quella indicata nell'originaria dichiarazione, la maggiore imposta dovuta a seguito dell'accertamento è comunque limitata all'eccedenza rispetto agli importi cumulativamente dichiarati aumentati della relativa franchigia. Se trattasi di dichiarazione a credito, l'accertamento dell'ufficio è ammesso e la franchigia del 50 per cento opera limitatamente all'imposta dovuta in base alla dichiarazione integrativa. Per gli accertamenti ammessi ai sensi del presente comma non si applicano le disposizioni di cui all'articolo 60, secondo comma, numero 1), del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633, e successive modificazioni.

4. Nelle ipotesi previste dal comma 3 rimangono fermi le sanzioni e gli interessi di mora relativi alla dichiarazione e al versamento limitatamente alla eccedenza dell'imposta accertata rispetto a quella cumulativamente dichiarata, aumentata della franchigia.

Art. 51.

1. Le dichiarazioni integrative di cui agli articoli 49 e 50 devono essere spedite per lettera raccomandata tra il 1° e il 30 aprile 1992 all'ufficio provinciale dell'imposta sul valore aggiunto nella cui circoscrizione è l'attuale domicilio fiscale del contribuente.

2. Nei casi di fusione o incorporazione, la dichiarazione deve essere presentata dal soggetto risultante dalla fusione o incorporazione.

3. Gli eredi dei contribuenti deceduti nel periodo dal 1° dicembre 1991 al 30 aprile 1992 possono presentare la dichiarazione integrativa relativamente alle imposte dovute dal loro dante causa entro il 30 settembre 1992.

4. Le dichiarazioni devono essere redatte, a pena di nullità, in conformità ai modelli approvati con decreto del Ministro delle finanze da pubblicare nella *Gazzetta Ufficiale* entro il 31 gennaio 1992. Si applicano le disposizioni dell'articolo 37, commi primo e quarto, del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633, e successive modificazioni. Con lo stesso decreto sono stabilite le modalità di attuazione e le istruzioni per la compilazione dei modelli.

5. Nella dichiarazione integrativa il contribuente deve indicare:

a) l'ufficio o gli uffici ai quali ha presentato o avrebbe dovuto presentare le dichiarazioni annuali relative ai detti periodi;

b) l'ammontare della maggiore imposta dovuta che riconosce per ciascun periodo d'imposta;

c) gli altri dati ed elementi richiesti nel modello.

6. L'ammontare di cui alla lettera *b)* del comma 5 deve essere versato in un'unica soluzione entro il 30 aprile 1992. Se l'ammontare stesso è superiore a lire 3.000.000, può essere versato, con l'applicazione di interessi nella misura del 9 per cento, in tre rate di uguale importo di cui la prima entro il 30 aprile 1992, la seconda entro il 31 luglio 1992 e la terza entro il 31 marzo 1993. Gli eredi dei contribuenti deceduti nel periodo dal 1° dicembre 1991 al 30 aprile 1992 possono effettuare i versamenti dell'imposta rispettivamente entro il 30 settembre 1992, il 31 gennaio 1993 e il 30 settembre 1993.

7. I versamenti devono essere eseguiti a norma dell'articolo 12 della legge 12 novembre 1976, n. 751, secondo modalità stabilite con il decreto previsto dal comma 4.

8. Il mancato o insufficiente pagamento nei termini comporta l'iscrizione a ruolo dell'imposta e della soprattassa di cui all'articolo 44, primo comma, del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633, e successive modificazioni, e degli interessi di mora nella misura del 15 per cento annuo. In tal caso la dichiarazione integrativa produce effetti a condizione che il contribuente effettui regolarmente il pagamento delle somme iscritte a ruolo.

9. I contribuenti che non abbiano mai presentato la dichiarazione annuale, prima di spedire la dichiarazione integrativa, devono presentare la dichiarazione di inizio di attività di cui all'articolo 35 del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633, e successive modificazioni, ai fini dell'attribuzione del numero di partita.

10. Gli ammontari di cui alla lettera *b)* del comma 5 e quelli dei versamenti eseguiti devono essere annotati a norma dell'articolo 27, secondo comma, del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633, e successive modificazioni, con l'indicazione degli estremi della dichiarazione integrativa e delle attestazioni di versamento.

Art. 52.

1. La definizione di cui agli articoli 44 e 49 opera anche nei casi in cui siano state emesse o utilizzate fatture per operazioni inesistenti, a condizione che: se la definizione è chiesta dal cedente o prestatore, si sia corrisposto o si corrisponda per intero la relativa imposta; se la definizione è chiesta dall'acquirente o committente, si eliminino gli effetti dell'indebita detrazione.

2. Le sanzioni amministrative previste dal decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633, e successive modificazioni, e quelle previste per le violazioni delle disposizioni del decreto del Presidente della Repubblica 6 ottobre 1978, n. 627, e successive modificazioni, della legge 10 maggio 1976, n. 249, e successive modificazioni, e della legge 26 gennaio 1983, n. 18, e successive modificazioni, nonché gli interessi di mora, non si applicano nei casi in cui l'imposta resti definita ai sensi degli articoli 44 e 49.

3. Le sanzioni amministrative previste per le violazioni che non danno luogo a rettifica o ad accertamento dell'imposta nonché per quelle stabilite dalle disposizioni del decreto del Presidente della Repubblica 6 ottobre 1978, n. 627, e successive modificazioni, della legge 10 maggio 1976, n. 249, e successive modificazioni, e della

legge 26 gennaio 1983, n. 18, e successive modificazioni, qualora alla data di entrata in vigore della presente legge non siano stati ancora notificati i relativi avvisi di irrogazione, possono essere definite a condizione che venga presentata apposita istanza all'ufficio provinciale dell'imposta sul valore aggiuno del domicilio fiscale dell'autore della violazione, versando, ai sensi del comma 7 dell'articolo 51, l'importo di lire 500.000 per ogni periodo di imposta in cui sono state commesse le infrazioni. Tale importo è ridotto a lire 150.000 per le infrazioni commesse dai vettori e a lire 50.000 per quelle commesse dai conducenti in relazione all'osservanza degli obblighi previsti in materia di documenti di accompagnamento dei beni viaggianti.

4. Per le violazioni commesse fino alla data di entrata in vigore della presente legge, le pene pecuniarie non si applicano qualora il minimo edittale non superi lire 40.000.

Art. 53.

1. Le controversie di valutazione relative alle imposte di registro, ipotecarie e catastali, alle successioni e donazioni nonché all'imposta comunale sull'incremento di valore degli immobili di cui all'articolo 2 del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 643, e successive modificazioni, per le quali alla data del 30 settembre 1991 non sia intervenuta pronunzia, non più impugnabile, emessa dagli organi del contenzioso tributario, sono definite, su richiesta del contribuente, mediante il pagamento di un'ulteriore imposta determinata secondo i criteri previsti dall'articolo 44, comma 1, della presente legge, senza applicazione di soprattasse e pene pecuniarie non ancora corrisposte.

2. Per gli atti pubblici formati e per le scritture private autenticate entro il 31 marzo 1991, per le scritture private non autenticate formate entro la stessa data, purché tutti registrati entro il 20 aprile 1991, e per le denunzie e dichiarazioni il cui presupposto d'imposta si sia verificato entro il 31 marzo 1991 e la cui presentazione sia stata effettuata non oltre il 30 settembre 1991 ai fini delle imposte indicate nel comma 1, qualora alla data del 30 settembre 1991 non sia stato notificato avviso di accertamento, il contribuente può chiedere che l'imposta sia liquidata sulla base del valore o dell'incremento imponibile dichiarato, aumentato del 25 per cento senza applicazione di soprattasse e pene pecuniarie. L'incremento imponibile complessivamente assoggettato ad imposta non può comunque essere inferiore al 25 per cento del valore finale dichiarato.

3. Nelle ipotesi di cui ai commi 1 e 2 si assume come valore iniziale per le successive applicazioni dell'imposta comunale sull'incremento di valore degli immobili quello dichiarato aumentato della metà del maggiore valore accertato dall'ufficio agli effetti dell'imposta di registro e delle successioni e donazioni, ovvero, nell'ipotesi di cui al comma 2, quello dichiarato dal contribuente aumentato del 25 per cento.

4. In caso di accertamento di valore effettuato a seguito della mancata presentazione nei termini della istanza di attribuzione di rendita, ai sensi dell'articolo 12 del decreto-legge 14 marzo 1988, n. 70, convertito, con modificazioni, dalla legge 13 maggio 1988, n. 154, le controversie di valutazione pendenti alla data di entrata in vigore della presente legge relative all'imposta di registro, all'imposta sulle successioni e sulle donazioni nonché all'imposta comunale sull'incremento di valore degli immobili, potranno essere definite per un valore corrispondente alla rendita catastale attribuita rivalutata ai sensi dell'articolo 52 del testo unico delle disposizioni concernenti l'imposta di registro, approvato con decreto del Presidente della Repubblica 26 aprile 1986, n. 131, senza soprattasse e penalità ma con i soli interessi. A tal fine il contribuente deve presentare l'istanza di cui al citato articolo 12 entro il 30 aprile 1992 direttamente all'ufficio del registro, per la successiva trasmissione della stessa al competente ufficio tecnico erariale, il quale provvederà entro dieci mesi dal ricevimento all'attribuzione della rendita catastale e all'invio del relativo certificato all'ufficio del registro.

5. Le altre controversie pendenti alla data del 30 settembre 1991 relative all'applicazione delle imposte di cui al comma 1, nonché le controversie pendenti in relazione all'imposta sostitutiva di cui all'articolo 8 della legge 6 dicembre 1962, n. 1643, e successive modificazioni, possono essere definite, su richiesta del contribuente, con il pagamento del 50 per cento dell'imposta liquidata dall'ufficio, senza applicazione di soprattasse e pene pecuniarie. Possono essere altresì definite le controversie pendenti alla stessa data e relative alla sola applicazione di soprattasse e pene pecuniarie per tardiva registrazione di atti e denunzie comportanti l'applicazione delle imposte di cui al comma 1, alle condizioni e modalità previste dall'articolo 47 della presente legge.

6. Le violazioni commesse fino alla data di entrata in vigore della presente legge relative alla applicazione delle imposte di cui al comma 1, il cui presupposto si sia verificato entro il 31 marzo 1991, possono essere definite, senza applicazione di soprattasse e pene pecuniarie non ancora corrisposte, a condizione che il contribuente provveda o abbia provveduto all'adempimento delle formalità omesse e al conseguente versamento del tributo.

7. La definizione di cui ai commi 1, 2, 4, 5 e 6 si rende applicabile anche agli accertamenti per i quali, alla data di entrata in vigore della presente legge, non sono decorsi i termini previsti per proporre ricorso alla commissione tributaria.

8. Per le finalità di cui ai commi 1, 2, 5, 6 e 7 deve essere presentata o spedita per lettera raccomandata con avviso di ricevimento domanda in carta semplice, in duplice esemplare, all'ufficio competente e all'organo giurisdizionale presso il quale pende ricorso, entro sessanta giorni dalla data di entrata in vigore della presente legge con indicazione delle generalità e domicilio del contribuente,

degli estremi dell'atto, denuncia o dichiarazione e del codice fiscale. Il mancato invio della predetta domanda in duplice esemplare all'ufficio competente e al predetto organo giurisdizionale comporta la decadenza dal diritto di usufruire della definizione. Le somme dovute debbono essere pagate a pena di decadenza entro sessanta giorni dalla notificazione dell'avvenuta liquidazione.

9. Per le controversie pendenti e le violazioni commesse fino alla data di entrata in vigore della presente legge relative all'applicazione delle altre tasse e imposte indirette sugli affari, le soprattasse e le pene pecuniarie non ancora corrisposte e le altre sanzioni non penali non si applicano a condizione che il contribuente provveda o abbia provveduto al versamento del tributo dovuto e all'adempimento delle formalità se previste. A tali fini deve essere presentata o spedita per lettera raccomandata con avviso di ricevimento all'ufficio del registro apposita domanda entro sessanta giorni dalla data di entrata in vigore della presente legge, con l'indicazione delle generalità e domicilio del contribuente, degli estremi dell'atto, denuncia o dichiarazione e del codice fiscale. Qualora il tributo debba essere liquidato direttamente dal contribuente la prova dell'avvenuto versamento deve essere allegata alla domanda da presentarsi al competente ufficio entro sessanta giorni dalla data di entrata in vigore della presente legge; negli altri casi le somme dovute debbono essere pagate all'ufficio competente entro sessanta giorni dalla notificazione dell'avvenuta liquidazione ovvero dalla richiesta dell'ufficio notificata a mezzo posta mediante lettera raccomandata con avviso di ricevimento al domicilio indicato nella domanda stessa. La presente disposizione si applica anche alla tassa regionale automobilistica.

10. Per le imposte dovute ai sensi dei commi 1, 2, 5, 6, 7 e 8 non sono dovuti gli interessi di mora.

11. Le domande di definizione sono irrevocabili ed esplicano efficacia nei confronti di tutti i coobbligati, anche se prodotte da un solo obbligato.

12. I giudizi in corso sono sospesi per effetto della domanda, ivi compresa quella prevista dal comma 4, e si estinguono a seguito del pagamento delle imposte dovute, ai sensi del presente articolo; dell'avvenuto pagamento l'ufficio dovrà dare comunicazione al competente organo giurisdizionale o amministrativo adito. L'ordinanza di estinzione è revocata a seguito dell'apposita comunicazione da parte dell'ufficio, nei casi di cui all'articolo 65.

13. Le definizioni intervenute ai sensi del presente articolo non possono dar luogo a rimborsi delle maggiori imposte e delle sanzioni ed interessi già corrisposti alla data di entrata in vigore della presente legge.

Art. 54.

1. Le controversie, anche di natura amministrativa, in materia di imposta generale sull'entrata riguardanti accertamenti e/o liquidazioni dell'imposta pendenti alla data di entrata in vigore della presente legge, possono essere definite con il solo pagamento dell'imposta in contestazione, senza applicazione di soprattasse e pene pecuniarie.

Art. 55.

1. I comuni e i loro consorzi, le comunità montane, le province e le regioni, nonché le unità sanitarie locali, le istituzioni pubbliche di assistenza e beneficenza (IPAB), le aziende di turismo, gli enti provinciali per il turismo e, ove istituite, le aziende di promozione turistica, che, alla data di entrata in vigore della presente legge, non abbiano ancora provveduto a presentare le dichiarazioni dei redditi relative agli anni dal 1987 al 1990, e sempre che non sia stato notificato accertamento, sono esonerati dal presentarle se provvedono a versare, nei termini e con le modalità di cui al comma 6 e per ognuno degli anni per i quali la dichiarazione non sia stata presentata, una somma a titolo di definizione delle relative imposte nella misura risultante dalla tabella di cui all'allegato B alla presente legge, nonché per le IPAB nella misura risultante dalla quarta classe demografica relativa ai comuni e per le aziende di turismo, gli enti provinciali per il turismo e le aziende di promozione turistica, nella misura risultante dalla citata tabella relativamente alla prima classe delle province. Per le unità sanitarie locali la misura corrisponde a quella prevista per i comuni che hanno una fascia demografica uguale. Gli stessi enti sono altresì esonerati dal presentare le dichiarazioni dei redditi non presentate per gli anni dal 1981 al 1986, sempre che non sia stato notificato accertamento, ove provvedano a versare, nei termini e con le modalità di cui al comma 6 e per ognuno degli anni per i quali la dichiarazione non sia stata presentata, una somma a titolo di definizione delle relative imposte in misura doppia di quella prevista dalla medesima tabella. L'esonero della presentazione delle dichiarazioni è comunque subordinato al fatto che vengano definiti, mediante versamento delle somme in precedenza indicate, i rapporti di imposta relativi a tutti gli anni dal 1981 al 1990 per i quali la dichiarazione non risulti ancora presentata alla data di entrata in vigore della presente legge e per i quali non sia stato ancora notificato accertamento.

2. Per gli anni per i quali, alla data di entrata in vigore della presente legge, sia stata presentata la dichiarazione ma non sia ancora stato notificato accertamento, i relativi rapporti di imposta possono essere definiti, a richiesta dell'ente, elevando del 10 per cento l'imponibile dichiarato e provvedendo a versare, nei termini e con le modalità di cui al comma 6, l'ammontare delle maggiori imposte eventualmente dovute in base agli imponibili così definiti. Nel caso di dichiarazione in perdita, i rapporti si intendono definiti con il pagamento, per ognuna delle dichiarazioni in perdita, di una somma in misura pari alla metà di quella prevista dalla citata tabella. La definizione deve comprendere tutti gli anni per i quali sia stata presentata la dichiarazione e non sia stato ancora notificato accertamento.

3. Se, alla data di entrata in vigore della presente legge, sia già stato notificato accertamento d'ufficio o in rettifica, e questo non sia divenuto definitivo né sia stata notificata alcuna decisione delle commissioni tributarie, i relativi rapporti di imposta possono essere definiti, a richiesta dell'ente, riducendo l'imponibile o il maggior imponibile accertati, rispettivamente del 70 o del 90 per cento, a seconda che si tratti di accertamento d'ufficio o in rettifica. Nel caso di accertamento che si limiti a ridurre la perdita dichiarata, il rapporto si definisce, a richiesta dell'ente, riducendo la perdita dichiarata di un ammontare pari al 10 per cento della differenza tra perdita dichiarata e perdita accertata.

4. Se, alla data di entrata in vigore della presente, siano già state notificate una o più decisioni delle commissioni tributarie, e queste non siano ancora divenute definitive, la controversia si estingue, a richiesta dell'ente, sulla base di quanto stabilito dall'ultima decisione, oppure sulla base degli imponibili o maggiori imponibili accertati dall'ufficio, ridotti rispettivamente del 30 o del 50 per cento, a seconda che si tratti di accertamento d'ufficio o in rettifica.

5. Le maggiori imposte eventualmente dovute in base agli imponibili o ai maggiori imponibili così definiti devono essere versate nei termini e con le modalità di cui al comma 6, computando in diminuzione gli importi iscritti a ruolo e versati ai sensi dell'articolo 15 del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 602, e successive modificazioni, e non possono comunque essere compensate con gli eventuali crediti d'imposta risultanti dalle dichiarazioni già presentate. Al rimborso di tali crediti si provvederà d'ufficio.

6. La definizione dei rapporti di imposta ai sensi dei commi da 1 a 5 è in ogni caso subordinata alla presentazione, a pena di nullità, di apposita domanda dell'ente interessato. La domanda deve essere presentata o spedita mediante lettera raccomandata entro il 30 giugno 1992 all'ufficio delle imposte competente e ad essa devono essere allegate le attestazioni comprovanti i versamenti previsti dai commi da 1 a 5. Le domande e i versamenti devono essere effettuati mediante utilizzo di stampati conformi ai modelli approvati entro il 31 marzo 1992 con decreto del Ministro delle finanze, da pubblicare nella *Gazzetta Ufficiale*. Con lo stesso decreto sono dettate le istruzioni per la compilazione dei modelli.

7. In caso di definizione ai sensi dei commi da 1 a 6, non si terrà conto nè degli accertamenti nè delle decisioni eventualmente notificati dopo la data di entrata in vigore della presente legge. Per i rapporti di imposta così definiti non si fa luogo all'applicazione di sanzioni, né all'applicazione di interessi sulle somme a tale titolo versate.

8. I giudizi in corso e i termini per ricorrere o di impugnativa pendenti alla data di entrata in vigore della presente legge o che iniziano a decorrere dopo tale data, sono sospesi fino al 30 giugno 1992. Tuttavia i giudizi per i quali sia stata fissata l'udienza di discussione nel suddetto periodo sono sospesi nell'udienza medesima a richiesta del contribuente che dichiari di volersi avvalere delle disposizioni del presente articolo. Successivamente al 30 aprile 1992 i giudizi si estinguono mediante ordinanza subordinatamente alla esibizione da parte del contribuente di copia, anche fotostatica, della dichiarazione integrativa e della ricevuta comprovante la consegna all'ufficio postale della lettera raccomandata di trasmissione della dichiarazione stessa. Gli uffici a seguito dell'intervenuta liquidazione definitiva comunicano i motivi di invalidità delle dichiarazioni dai quali consegue la mancata estinzione della controversia; in tali casi è revocata l'ordinanza di estinzione.

9. I termini previsti per le dichiarazioni ed i versamenti relativi alle imposte sui redditi e per l'adempimento di tutti gli obblighi inerenti alle operazioni delle quali si deve tener conto nelle suddette dichiarazioni, già differiti dall'articolo 9 del decreto-legge 14 marzo 1988, n. 70, convertito, con modificazioni, dalla legge 13 maggio 1988, n. 154, e successivi provvedimenti di proroga, sono ulteriormente prorogati al 30 giugno 1992.

10. Gli accertamenti dei redditi relativi a tutti gli anni per i quali è stato differito il termine di presentazione della dichiarazione e che non siano stati definiti ai sensi della presente legge dovranno comunque essere effettuati, a pena di decadenza, entro e non oltre il 31 dicembre 1995.

11. Le norme di cui ai precedenti commi si applicano anche agli Istituti autonomi per le case popolari od agli analoghi enti comunque denominati a seguito della riorganizzazione operata dalle regioni. Ai fini dell'inquadramento nelle classi demografiche di cui alla citata tabella gli Istituti sono assimilati alle province nel cui territorio svolgono la loro attività.

Art. 56.

1. I comuni e i loro consorzi, le comunità montane, le province e le regioni, nonché le unità sanitarie locali, le IPAB, le aziende di turismo, gli enti provinciali per il turismo e, ove istituite, le aziende di promozione turistica, che, alla data di entrata in vigore della presente legge, non abbiano ancora presentato, agli effetti dell'imposta sul valore aggiunto, le dichiarazioni annuali relative ai periodi d'imposta compresi dal 1987 al 1990, sempre che non sia stato notificato accertamento, sono esonerati dal presentarle se provvedono a versare, per ogni periodo d'imposta, le somme indicate nella tabella di cui all'allegato B alla presente legge; per le aziende di turismo, gli enti provinciali per il turismo e le aziende di promozione turistica nella misura risultante dalla citata tabella relativamente alla prima classe delle province e per le IPAB nella misura risultante dalla quarta classe demografica relativa ai comuni. Per le unità sanitarie locali la misura corrisponde a quella prevista per i comuni che hanno una fascia demografica uguale. Le anzidette somme sono raddoppiate ai fini dell'esonero della presentazione delle dichiarazioni annuali relative ai periodi d'imposta compresi dal 1982 al 1986. L'esonero è operante solo se richiesto per tutti i periodi d'imposta.

2. I rapporti relativi ai periodi d'imposta per i quali, alla data di entrata in vigore della presente legge, sia stata presentata la dichiarazione annuale ma non sia stato ancora notificato avviso di rettifica, possono essere definiti elevando del 10 per cento l'imposta dovuta in base alla dichiarazione. Nel caso di dichiarazione annuale a credito, i rapporti si intendono definiti con il pagamento, per ogni periodo d'imposta, di una somma pari alla metà di quella prevista dalla citata tabella. La definizione è operante se richiesta per tutti i periodi d'imposta.

3. Se, alla data di entrata in vigore della presente legge, sia stato notificato avviso di accertamento o di rettifica e questi non siano già divenuti definitivi nè sia stata notificata alcuna decisione delle commissioni tributarie, i relativi rapporti possono essere definiti riducendo l'imposta o la maggiore imposta accertata, rispettivamente, del 70 o del 90 per cento e computando in detrazione l'imposta eventualmente già versata ai sensi dell'articolo 60, secondo comma, del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633, e successive modificazioni. Non si fa luogo, comunque, a restituzioni di imposte, soprattasse e pene pecuniarie già riscosse. Ove con la rettifica eseguita dall'ufficio sia stato ridotto il credito di imposta dichiarato, il rapporto si definisce con il pagamento di un ammontare pari al 10 per cento della differenza tra il credito dichiarato e quello accertato.

4. Se, alla data di entrata in vigore della presente legge, siano già state notificate una o più decisioni delle commissioni tributarie e queste non siano ancora divenuti definitive la controversia si estingue sulla base di quanto stabilito dall'ultima decisione, oppure sulla base dell'imposta o della maggiore imposta accertata dall'ufficio, ridotta rispettivamente del 30 o del 50 per cento e computando in detrazione l'imposta eventualmente già versata ai sensi dell'articolo 60, secondo comma, del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633, e successive modificazioni. Non si fa luogo, comunque, a restituzioni di imposte, soprattasse e pene pecuniarie già riscosse. Ove le decisioni delle commissioni abbiano ridotto il credito di imposta dichiarato, la controversia si estingue con il pagamento di un ammontare pari alla differenza tra il credito dichiarato e quello stabilito dall'ultima decisione, oppure pari al 30 per cento della differenza tra il credito dichiarato e quello accertato dall'ufficio.

5. Le somme dovute ai sensi dei commi 1, 2, 3 e 4 devono essere versate nei termini e con le modalità di cui al comma 6 dell'articolo 55.

6. Si applicano le disposizioni di cui ai commi 6, 7 e 8 dell'articolo 55.

7. Il termine del 31 dicembre 1991 previsto dall'articolo 4-*bis* del decreto-legge 31 ottobre 1990, n. 310, convertito, con modificazioni, dalla legge 22 dicembre 1990, n. 403, è ulteriormente differito al 5 marzo 1992 per quanto riguarda le dichiarazioni e versamenti agli effetti dell'imposta sul valore aggiunto. Fino alla stessa data sono differiti anche i termini previsti per la fatturazione e la registrazione e per l'adempimento di tutti gli altri obblighi inerenti alle operazioni delle quali si deve tener conto nelle suddette dichiarazioni; a tal fine gli obblighi di fatturazione, di registrazione e gli altri obblighi relativi alle suddette operazioni si intendono comunque già adempiuti se le operazioni stesse risultano dalla contabilità prevista per gli enti pubblici interessati. I periodi d'imposta cui si applicano le disposizioni contenute nel presente comma e nei precedenti provvedimenti di proroga, sono quelli chiusi anteriormente al 1° gennaio 1991.

8. Gli accertamenti e le rettifiche relativi a tutti i periodi d'imposta per i quali è stato differito il termine di presentazione della dichiarazione annuale agli effetti dell'imposta sul valore aggiunto e per i quali non sia intervenuta definizione ai sensi dei commi 1 e 2 dovranno essere comunque effettuati, a pena di decadenza, entro e non oltre il 31 dicembre 1995.

9. Le norme di cui ai precedenti commi si applicano anche agli istituti autonomi per le case popolari od agli analoghi enti comunque denominati a seguito della riorganizzazione operata dalle regioni. Ai fini dell'inquadramento nelle classi demografiche di cui alla citata tabella, gli Istituti sono assimilati alle province nel cui territorio svolgono la loro attività.

Capo III

DISPOSIZIONI COMUNI

Art. 57.

1. Le dichiarazioni integrative di cui alla presente legge, da redigersi in carta semplice, sono irrevocabili. Le imposte e le maggiori imposte che ne risultano sono acquisite a titolo definitivo e le definizioni intervenute sulla base di dette dichiarazioni non possono essere modificate dagli uffici nè contestate dai contribuenti se non per errore materiale o per violazione delle norme di cui ai Capi I e II del presente titolo; in tale ipotesi gli uffici, in sede di liquidazione delle dichiarazioni integrative, devono accertare, in base agli elementi in esse contenuti, quali effetti i contribuenti abbiano inteso conseguire, tenendo anche conto del principio di conservazione degli effetti giuridici degli atti. Sono salvi gli effetti della liquidazione delle imposte in base alla dichiarazione originaria a norma degli articoli 36-*bis* e 36-*ter* del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 600, e successive modificazioni, ed alle dichiarazioni integrative indicate nell'articolo 33, comma 1, secondo periodo, della presente legge, ma le variazioni dei dati dichiarati non esplicano efficacia ai fini del computo dei maggiori imponibili e delle maggiori imposte da indicare nelle dichiarazioni integrative. Tuttavia le maggiori imposte derivanti dalla liquidazione della dichiarazione originaria, in caso di accertamento o di prosecuzione della controversia, si considerano dichiarate ai soli fini dell'applicazione delle sanzioni ai sensi dell'articolo 42.

2. I termini per l'accertamento relativamente ai periodi di imposta per i quali può essere presentata dichiarazione integrativa che non siano scaduti alla data del 31 dicembre 1991, sono prorogati di due anni nei confronti dei soggetti che non hanno presentato la predetta dichiarazione. Relativamente ai tributi di cui al comma 1 dell'articolo 53 sono altresì sospesi, sino al 31 dicembre 1993, i termini di prescrizione e di decadenza riguardanti la riscossione delle imposte complementari e suppletive diversi da quelli di cui all'articolo 19 del decreto-legge 2 marzo 1989, n. 69, convertito, con modificazioni, dalla legge 27 aprile 1989, n. 154.

3. Le disposizioni di cui all'articolo 43, terzo comma, del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 600, ed all'articolo 57, terzo comma, del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633, non operano relativamente ai periodi di imposta per i quali siano state presentate le dichiarazioni integrative di cui agli articoli 34 e 36, ad eccezione di quelli per i quali sono stati notificati accertamenti parziali di cui all'articolo 41-*bis* del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 600, e successive modificazioni, ovvero i contribuenti si siano avvalsi delle disposizioni di cui agli articoli da 44 a 48 né per i periodi di imposta con accertamenti già definiti quando siano state presentate dichiarazioni integrative con definizione automatica per tutti i periodi di imposta per i quali non sia stato notificato avviso di accertamento o di rettifica.

4. Agli effetti degli articoli 32, 38 e 49 non si considerano omesse le dichiarazioni originarie presentate anteriormente alla data del 1° settembre 1991 con ritardo superiore ad un mese anche ad un ufficio incompetente. Sono considerate valide le dichiarazioni integrative presentate, nei termini, ad uffici territorialmente incompetenti.

5. Gli uffici, nell'ambito dei programmi annuali di accertamento, provvedono al controllo della completezza e della veridicità degli elementi presi a base per l'applicazione dei coefficienti presuntivi di cui all'articolo 38, comma 2, e alla riscossione dei maggiori importi dovuti e non versati. In tali ipotesi la misura delle soprattasse di cui agli articoli 39, comma 6, e 51, comma 8, è raddoppiata.

6. Nei confronti di coloro che alla data del 30 settembre 1991 hanno perso la rappresentanza del soggetto passivo o del soggetto inadempiente non si applicano le soprattasse e le pene pecuniarie previste ai fini dell'imposta sul valore aggiunto e delle imposte sui redditi a condizione che venga presentata, tra il 1° ed il 30 aprile 1992 apposita istanza all'ufficio delle imposte competente in ragione del domicilio fiscale alla data di presentazione dell'istanza stessa e venga effettuato il pagamento della somma di lire due milioni per ciascuno dei periodi di imposta cui le violazioni si riferiscono. L'istanza deve essere redatta in duplice esemplare in conformità al modello approvato con il decreto di cui all'articolo 32, comma 3. I versamenti devono essere effettuati nei termini e nei modi previsti negli articoli da 39 a 41.

Art. 58.

1. Il comma 1 dell'articolo 77 del testo unico delle imposte sui redditi, approvato con decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917, e successive modificazioni, è sostituito dal seguente:

«1. Per le imprese individuali, ai fini delle imposte sui redditi, si considerano relativi all'impresa, oltre ai beni indicati alle lettere *a)* e *b)* del comma 1 dell'articolo 53, a quelli strumentali per l'esercizio dell'impresa stessa ed ai crediti acquisiti nell'esercizio dell'impresa stessa, i beni appartenenti all'imprenditore che siano indicati tra le attività relative all'impresa nell'inventario redatto e vidimato a norma dell'articolo 2217 del codice civile. Gli immobili di cui al comma 2 dell'articolo 40 si considerano relativi all'impresa solo se indicati nell'inventario o, per i soggetti indicati nell'articolo 79, nel registro dei beni ammortizzabili».

2. L'imprenditore individuale che, alla data del 31 dicembre 1991, utilizzi beni immobili strumentali di cui al primo periodo del comma 2 dell'articolo 40 del testo unico delle imposte sui redditi, approvato con decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917, e successive modificazioni, può, entro il 30 aprile 1992, optare per l'esclusione dei beni stessi dal patrimonio dell'impresa, con effetto dall'anno 1992, mediante il pagamento di una somma a titolo d'imposta sostitutiva dell'imposta sul reddito delle persone fisiche, dell'imposta locale sui redditi e dell'imposta sul valore aggiunto nella misura del 5 per cento del valore dell'immobile medesimo determinato con i criteri di cui all'articolo 52, comma 4, del testo unico delle disposizioni concernenti l'imposta di registro, approvato con decreto del Presidente della Repubblica 26 aprile 1986, n. 131, nel caso in cui gli stessi provengano dal patrimonio personale, e del 10 per cento nel caso di acquisto in regime di impresa. Con decreto del Ministro delle finanze, da pubblicare nella *Gazzetta Ufficiale* entro il 28 febbraio 1992, saranno stabilite le modalità di presentazione della dichiarazione di opzione e di versamento dell'imposta.

3. Per bene proveniente dal patrimonio personale dell'imprenditore deve intendersi il bene, di proprietà dell'imprenditore stesso, non acquistato nell'esercizio d'impresa, indipendentemente dall'anno di acquisizione e dal periodo di tempo intercorso tra l'acquisto e l'utilizzazione nell'impresa.

4. Il gettito derivante dalle disposizioni del presente articolo concorre ad assicurare le maggiori entrate previste per l'anno 1992 dall'articolo 12 della legge 29 dicembre 1990, n. 408.

Art. 59.

1. Gli importi dovuti sulle annualità definite ai sensi degli articoli 34 e 44 saranno da computare al netto degli importi pagati o iscritti a ruolo e versati ai sensi degli articoli 15 e 20 del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 602, e successive modificazioni, e

dell'articolo 60 del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633, e potranno essere rateizzati in un numero massimo di cinque anni senza il pagamento degli interessi, se l'ammontare di detti importi supera i 500 milioni per ciascuna imposta.

2. Ai fini di cui al comma 1, alla dichiarazione integrativa dovrà essere allegata la fotocopia delle cartelle esattoriali, se esistenti, e delle ricevute di versamento da cui risultino le causali di versamento, ovvero l'attestazione del competente ufficio tributario relativa alle causali.

Art. 60.

1. Al fine di agevolare l'attuazione delle norme contenute nella presente legge, l'intendente di finanza, accertate le esigenze dei dipendenti uffici finanziari, può disporre, fino al termine indicato nel comma 3 dell'articolo 39, per la liquidazione delle imposte dovute in base alle dichiarazioni integrative, il temporaneo distacco di personale da lui amministrato da uno ad altro degli uffici finanziari medesimi anche se di settore diverso da quello di appartenenza.

Art. 61.

1. Il curatore del fallimento, sentito il parere del comitato dei creditori e con l'autorizzazione del giudice delegato, il commissario liquidatore ed il commissario dell'amministrazione straordinaria delle grandi imprese in crisi, sentito il parere del comitato di sorveglianza e con l'autorizzazione dell'autorità di vigilanza, possono avvalersi delle disposizioni della presente legge. Il pagamento delle somme dovute deve avvenire entro i termini previsti dalle predette disposizioni. I relativi debiti sono equiparati a quelli previsti dall'articolo 111, primo comma, numero 1), delle disposizioni approvate con regio decreto 16 marzo 1942, n. 267.

2. Possono avvalersi delle disposizioni della presente legge anche i curatori di eredità giacenti e gli amministratori di eredità devolute sotto condizione sospensiva o in favore di nascituri non ancora concepiti.

Art. 62.

1. Nello stato di previsione dell'entrata sono istituiti appositi capitoli cui affluiscono le riscossioni di cui alla presente legge relative alle singole imposte.

2. Sui capitoli di cui al comma 1 affluiscono le riscossioni degli interessi e delle soprattasse per omesso, insufficiente o ritardato versamento.

Capo IV

SOSTITUTI DI IMPOSTA

Art. 63.

1. I soggetti indicati nel titolo III del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 600, e successive modificazioni, obbligati all'effettuazione delle ritenute alla fonte sulle somme o valori da essi corrisposti ed alla presentazione della relativa dichiarazione ai sensi dell'articolo 7 del medesimo decreto, e successive modificazioni, per i periodi d'imposta relativamente ai quali il termine per la presentazione della dichiarazione è scaduto anteriormente al 30 novembre 1991, sempreché non sia intervenuto accertamento definitivo, sono ammessi a presentare dichiarazioni integrative in luogo di quelle omesse e per rettificare in aumento quelle già presentate ancorché con ritardo superiore ad un mese. Tra i detti periodi d'imposta sono compresi anche quelli per i quali, pur scadendo l'ordinario termine per la presentazione della dichiarazione annuale successivamente alla data di entrata in vigore della presente legge per effetto di disposizioni che ne hanno stabilito la proroga, la dichiarazione stessa è stata comunque presentata entro la stessa data.

2. I soggetti di cui al comma 1, tra il 1° ed il 30 aprile 1992, devono spedire per lettera raccomandata le dichiarazioni integrative, relativamente agli ammontari complessivi dei vari pagamenti effettuati e ai periodi di imposta per i quali intendono avvalersi della facoltà prevista nel comma 1. Nei casi di fusione e trasformazione si applicano le disposizioni di cui al comma 2 dell'articolo 32.

3. Le dichiarazioni integrative, a pena di nullità, devono essere redatte su stampati conformi ai modelli approvati entro il 31 gennaio 1992 con decreto del Ministro delle finanze, da pubblicare nella *Gazzetta Ufficiale*. Con lo stesso decreto sono stabilite le modalità per l'attuazione delle relative norme e per la presentazione delle dichiarazioni integrative nonché le istruzioni per la compilazione dei detti modelli.

4. In caso di accertamento in rettifica o d'ufficio notificato anteriormente alla data di entrata in vigore della presente legge, se il sostituto d'imposta non accetta di corrispondere l'intero importo delle ritenute o delle maggiori ritenute accertate, la controversia prosegue per la differenza.

5. I versamenti delle ritenute dovute in base alle dichiarazioni integrative devono essere effettuati in tre rate di uguale importo nei mesi di aprile e luglio 1992 e luglio 1993. Si applicano le disposizioni dell'articolo 39, commi 2, secondo periodo, 3, 4, 5 e 6.

6. Le sanzioni amministrative previste dal titolo V del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 600, e successive modificazioni e dal titolo III del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 602, e successive modificazioni, non si applicano se l'ammontare delle ritenute resta definito per l'importo corrispondente alle dichiarazioni integrative. In caso contrario si applicano le sanzioni commisurate alle maggiori ritenute definitivamente accertate. Si applicano altresì le disposizioni del comma 1, secondo periodo, e del comma 2 dell'articolo 42.

7. Per le ritenute indicate nelle dichiarazioni integrative non può essere esercitata la rivalsa sui percettori delle somme o dei valori non assoggettati a ritenuta. La dichiarazione integrativa non costituisce titolo per la deducibilità delle somme o dei valori ai fini delle imposte sul reddito.

8. Si applicano le disposizioni del comma 4 dell'articolo 32, dei commi 5, 6 e 7 dell'articolo 34, dei commi 3 e 4 dell'articolo 36 e del comma 1 dell'articolo 57.

9. Relativamente alle somme e ai valori per i quali il termine di presentazione della dichiarazione è scaduto anteriormente al 1° settembre 1991, ai fini della applicazione della normativa di cui al presente articolo si considerano validi i versamenti delle ritenute effettuati anteriormente alla data di entrata in vigore della presente legge, a condizione che venga presentata dichiarazione integrativa. Restano ferme, relativamente ai predetti versamenti, le somme pagate, anteriormente alla data di entrata in vigore della presente legge, a titolo di interessi, soprattasse e pene pecuniarie. Le controversie pendenti alla data di entrata in vigore della presente legge, aventi per oggetto pene pecuniarie e soprattasse relative ad infrazioni diverse da quelle connesse all'effettuazione delle ritenute, possono essere definite mediante il pagamento del 10 per cento delle predette sanzioni:

Capo V

DEFINIZIONE AGEVOLATA DELLE CONTROVERSIE DOGANALI

Art. 64.

1. Le controversie relative ai tributi amministrati dal dipartimento delle dogane e delle imposte indirette pendenti presso l'Amministrazione o davanti all'autorità giudiziaria alla data di entrata in vigore della presente legge per violazioni commesse fino al 30 settembre 1991, possono, su istanza del contribuente, essere definite con il pagamento dei tributi, accertati dagli uffici impositori, ove dovuti, e del 20 per cento del minimo della relativa pena pecuniaria.

2. Le violazioni commesse fino al 30 settembre 1991 relative ai tributi di cui al comma 1, costituenti reati suscettibili di definizione in via amministrativa, accertate alla data di entrata in vigore della presente legge, potranno essere, ad istanza dell'interessato, estinte con il pagamento dei tributi accertati ove dovuti e del 20 per cento del minimo della sanzione pecuniaria applicabile.

3. Per le infrazioni di cui ai commi 1 e 2, non ancora accertate alla data di entrata in vigore della presente legge, gli interessati potranno ottenere l'estinzione, nei limiti dei fatti spontaneamente dichiarati nell'istanza.

4. Le istanze irrevocabili, di cui ai commi 1 e 2, dovranno essere presentate entro novanta giorni dalla data di entrata in vigore della presente legge ed il pagamento effettuato nei termini e modalità stabilite nell'apposito decreto ministeriale. L'osservanza di tali condizioni comporta l'abbandono delle indennità di mora e degli interessi e la compensazione delle spese di lite.

CAPO VI

DISPOSIZIONI VARIE

Art. 65.

1. Le disposizioni per la definizione agevolata delle pendenze e delle situazioni tributarie, di cui ai precedenti Capi del presente titolo non si applicano:

a) ai condannati per i delitti di cui agli articoli 416-*bis*, 648-*bis*, 648-*ter* del codice penale o per taluni dei delitti richiamati nel citato articolo 648-*bis*;

b) ai condannati, se ricorrono le circostanze previste dall'articolo 7 del decreto-legge 13 maggio 1991, n. 152, convertito, con modificazioni, dalla legge 12 luglio 1991, n. 203;

c) alle persone indiziate di appartenenza ad associazioni di tipo mafioso e sottoposte ad una misura di prevenzione ai sensi della legge 31 maggio 1965, n. 575, e successive modificazioni;

d) alle società nelle cui attività economiche o finanziarie risultino, nella sentenza, impiegati denaro, beni o altre utilità provenienti dai reati indicati nel citato articolo 648-*bis* del codice penale.

2. Qualora la sentenza e il provvedimento di cui al comma 1, per fatti precedentemente commessi, divengano definitivi successivamente alla presentazione della dichiarazione integrativa o della istanza, di definizione, queste rimangono prive di effetti e l'azione di accertamento può comunque essere esercitata entro il secondo anno successivo a quello in cui la sentenza e il provvedimento sono divenuti definitivi. Le somme versate, relativamente ai singoli tributi, non sono in ogni caso ripetibili.

3. Ai fini delle disposizioni di cui ai commi 1 e 2 copia della sentenza definitiva di condanna o del provvedimento definitivo è trasmessa a cura della cancelleria al locale ufficio delle imposte per l'inoltro all'ufficio competente, se diverso.

Art. 66.

1. Ai fini degli accertamenti induttivi previsti dall'articolo 2, comma 29, del decreto-legge 19 dicembre 1984, n. 853, convertito, con modificazioni, dalla legge 17 febbraio 1985, n. 17, e successive modificazioni, possono essere utilizzati i coefficienti presuntivi di cui all'articolo 38, comma 2.

DECRETO-LEGGE 1° febbraio 1992, n. 47.

(Omissis).

Art. 6.

1. Alla legge 30 dicembre 1991, n. 413, sono apportate le seguenti modificazioni:

a) all'articolo 10, comma 1, lettera *a)*, è aggiunto, in fine, dopo le parole: «, e successive modificazioni.», il seguente periodo: «Nei confronti dei contribuenti che esercitano contemporaneamente prestazioni di servizi ed altre attività e non provvedono alla distinta annotazione dei corrispettivi resta applicabile il limite di trecentosessanta milioni di lire relativamente a tutte le attività esercitate.»;

b) all'articolo 37, dopo il comma 1, è aggiunto il seguente: «1-*bis*. Per gli accertamenti notificati nel periodo compreso tra il 1° gennaio e il 30 aprile 1992 può essere presentata dichiarazione integrativa ai sensi dell'articolo 38 ovvero ai sensi dell'articolo 32; in quest'ultimo caso l'accertamento opera per la differenza, al netto degli importi determinati con l'applicazione dei criteri di cui al comma 1.»;

c) all'articolo 44, comma 1, le parole «ai sensi dell'articolo 54» sono sostituite dalle seguenti: «ai sensi degli articoli 54 e 55»;

d) all'articolo 44, il comma 6 è sostituito dal seguente:

«*6*. La eventuale eccedenza di imposta già versata, che non trovi compensazione con l'imposta da versare a norma dei commi da 1 a 4, potrà essere computata in detrazione nelle liquidazioni periodiche dell'anno 1993. Non si fa luogo a restituzione di soprattasse e pene pecuniarie già pagate.»;

e) all'articolo 48, è aggiunto, in fine, il seguente comma:

«4-*bis*. Nel periodo e nei limiti in cui opera la sospensione di cui al comma 1, è altresì sospesa l'applicazione delle disposizioni di cui all'articolo 60, secondo comma, del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633, e successive modificazioni.»;

f) all'articolo 49, comma 7, l'ultimo periodo è soppresso;

g) all'articolo 53, comma 8, è aggiunto, in fine, il seguente periodo:

«Da tale data decorrono, in caso di mancato pagamento, i termini ordinari per l'accertamento, sia della base imponibile che del tributo.»;

h) all'articolo 53, il comma 10 è sostituito dal seguente:

«*10*. Per le imposte dovute ai sensi dei commi 1, 2, 5, 6, 7, 8 e 9 non sono dovuti gli interessi di mora.»;

i) all'articolo 57, comma 2, secondo periodo, dopo le parole: «termini di prescrizione e di decadenza riguardanti» sono aggiunte le seguenti: «l'accertamento e»;

l) all'articolo 57, comma 3, le parole: «di cui agli articoli da 44 a 48» sono sostituite dalle seguenti: «di cui agli articoli 44, 45, 46 e 48»;

m) all'articolo 59, comma 1, le parole: «articoli 34 e 44» sono sostituite dalle seguenti: «articoli 34, 36 e 44»;

n) all'articolo 59, dopo il comma 1, è aggiunto il seguente comma:

«*1-bis*. Nel caso di presentazione della dichiarazione integrativa ai sensi dell'articolo 36, gli importi iscritti a ruolo e versati indicati nel comma 1, si scomputano limitatamente alla parte afferente i maggiori imponibili dichiarati.».

2. All'articolo 33, comma 1, del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633, è aggiunto, in fine, il seguente periodo: «Nei confronti dei contribuenti che esercitano contemporaneamente prestazioni di servizi ed altre attività e non provvedono alla distinta annotazione dei corrispettivi resta applicabile il limite di trecentosessanta milioni di lire relativamente a tutte le attività esercitate.».

Art. 7.

1. Il servizio del gioco del lotto automatizzato è affidato al Ministero delle finanze, che può trasferire i propri poteri a società a prevalente capitale pubblico.

2. Con decreto del Ministro delle finanze saranno stabilite le modalità di trasferimento dei poteri pubblici inerenti al gioco del lotto automatizzato.

3. Nella prima applicazione del presente articolo i poteri di cui sopra sono trasferiti alla società aggiudicataria dell'appalto concorso per la concessione del sistema del gioco del lotto automatizzato, indetto dal Ministero delle finanze in data 13 novembre 1990.

4. Il fondo per i progetti finalizzati di cui all'articolo 26 della legge 11 marzo 1988, n. 67, è integrato di lire 100,5 miliardi per l'anno 1992; al relativo onere si provvede mediante corrispondente riduzione dello stanziamento iscritto ai fini del bilancio triennale 1992-1994, al capitolo 6856 dello stato di previsione del Ministero del tesoro nell'anno 1992, all'uopo utilizzando lo specifico accantonamento.

Art. 8.

1. Per gli anni 1992 e 1993, per favorire la ristrutturazione della rete distributiva, è autorizzata rispettivamente la spesa di lire 50 miliardi e di lire 100 miliardi al fine di consentire, entro il limite di tale stanziamento, la concessione di un credito di imposta a favore delle imprese che gestiscono impianti di distribuzione di carburanti, da valere ai fini del pagamento dell'imposta sul reddito delle persone fisiche, dell'imposta sul reddito delle persone giuridiche, dell'imposta locale sui redditi e dell'imposta sul valore aggiunto. Tale credito non concorre alla formazione del reddito imponibile.

2. Con decreto del Ministro dell'industria, del commercio e dell'artigianato, di concerto con il Ministro delle finanze, da emanarsi entro trenta giorni dalla data di

entrata in vigore della legge di conversione del presente decreto per l'anno 1992 ed entro il 31 marzo 1993 per l'anno successivo, è stabilito, sulla base del volume di carburante erogato nell'anno precedente, l'ammontare del credito attribuibile per ciascun litro erogato. Il credito d'imposta non compete per il volume di carburante erogato superiore ai 10 milioni di litri.

3. Le disposizioni del presente articolo si applicano ai versamenti delle imposte sui redditi dovuti a titolo di acconto per il periodo di imposta in corso alla data di entrata in vigore del presente decreto. L'eccedenza del credito di imposta determinato ai sensi del comma 2 e non assorbita in sede di versamento della prima rata di tali acconti può essere scomputata, oltre che in sede di versamento della seconda rata degli acconti e del saldo, anche in occasione dei versamenti dell'imposta sul valore aggiunto da effettuare successivamente al 1° giugno 1992.

4. Con decreto del Ministro delle finanze, di concerto con il Ministro del tesoro, da emanarsi entro sessanta giorni dalla data di entrata in vigore della legge di conversione del presente decreto, sono stabilite le modalità per la esposizione nella dichiarazione dei redditi del credito di imposta utilizzato, nonché per i relativi controlli e per le comunicazioni al Ministero del tesoro al fine delle conseguenti contabilizzazioni.

5. All'onere derivante dall'attuazione del presente articolo, pari a lire 50 miliardi per l'anno 1992 e a lire 100 miliardi per l'anno 1993, si provvede mediante corrispondente riduzione dello stanziamento iscritto, ai fini del bilancio triennale 1992-1994, al capitolo 9001 dello stato di previsione del Ministero del tesoro per l'anno 1992, all'uopo utilizzando l'accantonamento «Interventi per la ristrutturazione della rete di distribuzione dei carburanti».

6. Il Ministro del tesoro è autorizzato ad apportare, con propri decreti, le occorrenti variazioni di bilancio.

Art. 9.

1. All'onere derivante dall'applicazione dell'articolo 1, commi 1 e 3, pari a lire 7.500 miliardi per l'anno 1992, si provvede mediante corrispondente riduzione dello stanziamento iscritto al capitolo 6856 dello stato di previsione del Ministero del tesoro per l'anno finanziario 1992, all'uopo utilizzando lo specifico accantonamento «Rimborso dei crediti d'imposta (regolazione debitoria) ed eliminazione della ritenuta sugli interessi dei conti interbancari».

2. All'onere derivante dall'applicazione dell'articolo 1, comma 3, relativamente alla quota interessi sui titoli di Stato, valutato in lire 975 miliardi a decorrere dall'anno 1993 e alle minori entrate derivanti dall'attuazione dell'articolo 2, al netto del maggior gettito rinveniente dall'applicazione della ritenuta relativa agli interessi sui titoli di Stato, valutato in lire 600 miliardi per l'anno 1993 ed in lire 100 miliardi a decorrere dal 1994, si provvede mediante parziale utilizzo delle proiezioni per gli anni 1993 e 1994 dell'accantonamento di cui al comma 1.

3. Alle minori entrate derivanti, rispettivamente, dall'esonero dal pagamento della soprattassa di cui all'articolo 4 e dalla detrazione, ai fini dell'imposta sul valore aggiunto, dell'incentivo di cui all'articolo 5, valutate complessivamente in lire 143 miliardi per il 1992, in lire 106 miliardi per il 1993 ed in lire 159 miliardi per il 1994, si provvede con le maggiori entrate recate dai predetti articoli 4 e 5.

4. Il Ministro del tesoro è autorizzato ad apportare, con propri decreti, le occorrenti variazioni di bilancio.

Art. 10.

1. Il presente decreto entra in vigore il giorno successivo a quello della sua pubblicazione nella *Gazzetta Ufficiale* della Repubblica italiana e sarà presentato alle Camere per la conversione in legge.

Il presente decreto, munito del sigillo dello Stato, sarà inserito nella Raccolta ufficiale degli atti normativi della Repubblica italiana. È fatto obbligo a chiunque spetti di osservarlo e di farlo osservare.

Dato a Roma, addì 1° febbraio 1992

COSSIGA

ANDREOTTI, *Presidente del Consiglio dei Ministri*

FORMICA, *Ministro delle finanze*

CARLI, *Ministro del tesoro*

CIRINO POMICINO, *Ministro del bilancio e della programmazione economica*

RUFFOLO, *Ministro dell'ambiente*

Visto, *il Guardasigilli:* MARTELLI

DECRETO-LEGGE 28 febbraio 1992, n. 174.

(Omissis).

Art. 3.

1. Alla legge 30 dicembre 1991, n. 413, sono apportate le seguenti modificazioni:

a) nell'articolo 11, comma 5, le parole: «di tipo A, B, C, D» sono sostituite dalle parole: «di tipo A, B, C, D, F»;

b) nell'articolo 15, comma 1, lettera *a)*, dopo le parole: «si avvalgono» sono aggiunte le parole: «, di norma,»;

c) nell'articolo 34, comma 1, le parole: «anteriormente alla data di entrata in vigore della presente legge, salvo quanto previsto al comma 4» sono sostituite dalle parole: «anteriormente al 1° ottobre 1991»;

d) nell'articolo 34 il comma 4 e nell'articolo 44 il comma 7, secondo periodo, sono soppressi;

e) nell'articolo 36, comma 1, le parole da: «anteriormente alla data di entrata in vigore della presente legge» sino alle parole: «e successive modificazioni» sono sostituite dalle parole: «fino al 30 settembre 1991 è stato notificato accertamento in rettifica o d'ufficio, nonché per gli accertamenti parziali di cui all'articolo 41-*bis* del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 600, e successive modificazioni, notificati fino al 1° giugno 1992,»;

f) nell'articolo 44, comma 1, dopo le parole: «60 per cento dell'imposta o della maggiore imposta accertata» sono aggiunte le parole: «dall'ufficio o enunciata in decreto di citazione a giudizio penale»;

g) nell'articolo 53, dopo il comma 12, sono aggiunti i seguenti commi:

«*12*-bis. Nel periodo e nei limiti in cui opera la sospensione di cui al comma 12, è altresì sospesa l'applicazione delle disposizioni di cui all'articolo 56, comma 1, del testo unico delle disposizioni concernenti l'imposta di registro, approvato con decreto del Presidente della Repubblica 26 aprile 1986, n. 131, e all'articolo 40, comma 2, del testo unico delle disposizioni concernenti l'imposta sulle successioni e donazioni, approvato con il decreto legislativo 31 ottobre 1990, n. 346.

12-ter. I termini per ricorrere avverso gli accertamenti di cui al comma 7 sono sospesi fino alla data del 31 marzo 1992.»;

h) nell articolo 55, comma 8, le parole: «30 aprile 1992» sono sostituite dalle parole: «30 giugno 1992»;

i) nell'articolo 57, comma 4, e nell'articolo 63, comma 9, le parole: «1° settembre 1991» sono sostituite dalle parole: «30 novembre 1991».

2. Per gli accertamenti diversi da quelli parziali di cui all'articolo 41-*bis* del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 600, notificati dopo il 30 settembre 1991 sino al 1° giugno 1992, il contribuente può presentare dichiarazioni integrative ai fini delle imposte sui redditi e ai fini dell'imposta sul valore aggiunto rispettivamente ai sensi degli articoli 38 e 49 ovvero degli articoli 32 e 50 della legge 30 dicembre 1991, n. 413; nel caso di dichiarazioni integrative presentate ai sensi dei predetti articoli 32 e 50, l'accertamento opera per la differenza, al netto degli importi determinati con l'applicazione dei criteri del comma 1 dell'articolo 37 e del comma 3 dell'articolo 50 della predetta legge n. 413 del 1991. Si applicano le disposizioni degli articoli 34, commi 5, 6 e 7, 36, commi 3 e 4, e 48 della medesima legge n. 413 del 1991. La disposizione dell'articolo 6, comma 1, lettera *b)*, del decreto-legge 1° febbraio 1992, n. 47, è modificata dal presente comma a decorrere dalla data di entrata in vigore del presente decreto.

3. Ai fini dell'applicazione dell'articolo 43, comma 1, della legge 30 dicembre 1991, n. 413, i contributi o premi dovuti alle gestioni previdenziali ed assistenziali si considerano relativi agli imponibili per i quali i soggetti si avvalgono delle disposizioni dei capi I e IV del titolo VI della stessa legge quando nelle dichiarazioni integrative risultano esplicitamente indicati redditi propri o somme erogate a dipendenti assoggettabili ai predetti contributi o premi.

Art. 4.

1. Il termine del 30 giugno 1992, previsto dall'articolo 8, comma 10, del decreto-legge 27 aprile 1990, n. 90, convertito, con modificazioni, dalla legge 26 giugno 1990, n. 165, in materia di revisione delle circoscrizioni territoriali degli uffici finanziari, è prorogato al 30 giugno 1993.

2. La disposizione di cui all'articolo 11, comma 1, lettera *b)*, della legge 30 dicembre 1991, n. 413, si applica a partire dalla dichiarazione dei redditi relativa all'anno 1991.

Art. 5.

1. A decorrere dall'anno 1992 è concesso all'Unione italiana ciechi un contributo annuo di lire 4.000 milioni. All'onere si provvede, per gli anni 1992, 1993 e 1994, mediante corrispondente riduzione dello stanziamento iscritto, ai fini del bilancio triennale 1992-1994, al capitolo 6856 dello stato di previsione del Ministero del tesoro per l'anno 1992, all'uopo parzialmente utilizzando l'accantonamento «Interventi vari nel campo sociale».

2. È autorizzata per l'anno 1992 la spesa complessiva di lire 100 miliardi al fine di provvedere a tutte le attività connesse alle esigenze dei sistemi informatici dell'Amministrazione finanziaria per:

a) la definizione delle situazioni e pendenze tributarie;

b) la predisposizione dell'inventario degli immobili pubblici;

c) la realizzazione di servizi d'automazione preliminari alla istituzione dei centri di assistenza fiscale e del conto fiscale;

d) la semplificazione delle procedure e la realizzazione di servizi informativi al contribuente, anche attraverso i mezzi di comunicazione di massa;

e) l'informatizzazione degli uffici centrali e delle direzioni regionali;

f) la realizzazione dello scambio informatico di dati con gli altri Stati membri e con la Comunità europea in materia di IVA e di accise, connesse all'abolizione delle frontiere doganali.

3. All'onere derivante dall'attuazione del comma 2, pari a lire 100 miliardi per il 1992, si provvede mediante corrispondente riduzione dello stanziamento iscritto al capitolo 6856 dello stato di previsione del Ministero del tesoro per l'anno 1992, all'uopo utilizzando l'accantonamento: «Istituzione dei centri di assistenza fiscale per i lavoratori dipendenti e pensionati». Le somme eventualmente non impegnate nell'anno 1992 potranno essere utilizzate nell'anno 1993.

4. Il Ministro del tesoro è autorizzato ad apportare, con propri decreti, le occorrenti variazioni di bilancio.

Art. 6.

1. Il presente decreto entra in vigore il giorno stesso della sua pubblicazione nella *Gazzetta Ufficiale* della Repubblica italiana e sarà presentato alle Camere per la conversione in legge.

Il presente decreto, munito del sigillo dello Stato, sarà inserito nella Raccolta ufficiale degli atti normativi della Repubblica italiana. È fatto obbligo a chiunque spetti di osservarlo e di farlo osservare.

Dato a Roma, addì 28 febbraio 1992

COSSIGA

ANDREOTTI, *Presidente del Consiglio dei Ministri*

FORMICA, *Ministro delle finanze*

CIRINO POMICINO, *Ministro del bilancio e della programmazione economica*

CARLI, *Ministro del tesoro*

MARINI, *Ministro del lavoro e della previdenza sociale*

Visto, *il Guardasigilli:* MARTELLI

DECRETO-LEGGE 26 marzo 1992, n. 244.

(Omissis).

Art. 6.

1. Alla legge 30 dicembre 1991, n. 413, sono apportate le seguenti modificazioni:

a) all'articolo 10, comma 1, lettera *a)*, è aggiunto, in fine, dopo le parole: «, e successive modificazioni.», il seguente periodo: «Nei confronti dei contribuenti che esercitano contemporaneamente prestazioni di servizi ed altre attività e non provvedono alla distinta annotazione dei corrispettivi resta applicabile il limite di trecentosessanta milioni di lire relativamente a tutte le attività esercitate.»;

b) all'articolo 44, comma 1, le parole: «ai sensi dell'articolo 54» sono sostituite dalle seguenti: «ai sensi degli articoli 54 e 55»;

c) all'articolo 44, il comma 6 è sostituito dal seguente:

«*6.* La eventuale eccedenza di imposta già versata, che non trovi compensazione con l'imposta da versare a norma dei commi da 1 a 4, potrà essere computata in detrazione nelle liquidazioni periodiche dell'anno 1993. Non si fa luogo a restituzione di soprattasse e pene pecuniarie già pagate.»;

d) all'articolo 48, è aggiunto, in fine, il seguente comma:

«*4-bis.* Nel periodo e nei limiti in cui opera la sospensione di cui al comma 1, è altresì sospesa l'applicazione delle disposizioni di cui all'articolo 60, secondo comma, del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633, e successive modificazioni.»;

e) all'articolo 49, comma 7, l'ultimo periodo è soppresso;

f) all'articolo 53, comma 8, è aggiunto, in fine, il seguente periodo: «Da tale data decorrono, in caso di mancato pagamento, i termini ordinari per l'accertamento, sia della base imponibile che del tributo.»;

g) all'articolo 53, il comma 10 è sostituito dal seguente:

«*10.* Per le imposte dovute ai sensi dei commi 1, 2, 5, 6, 7, 8 e 9 non sono dovuti gli interessi di mora.»;

h) all'articolo 57, comma 2, secondo periodo, dopo le parole: «termini di prescrizione e di decadenza riguardanti» sono aggiunte le seguenti: «l'accertamento e»;

i) all'articolo 57, comma 3, le parole: «di cui agli articoli da 44 a 48» sono sostituite dalle seguenti: «di cui agli articoli 44, 45, 46 e 48»;

l) all'articolo 59, comma 1, le parole: «articoli 34 e 44» sono sostituite dalle seguenti: «articoli 34, 36 e 44»;

m) all'articolo 59, dopo il comma 1, è aggiunto il seguente comma:

«*1-bis.* Nel caso di presentazione della dichiarazione integrativa ai sensi dell'articolo 36, gli importi iscritti a ruolo e versati indicati nel comma 1, si scomputano limitatamente alla parte afferente i maggiori imponibili dichiarati.».

2. All'articolo 33, comma 1, del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633, è aggiunto, in fine, il seguente periodo: «Nei confronti dei contribuenti che esercitano contemporaneamente prestazioni di servizi ed altre attività e non provvedono alla distinta annotazione dei corrispettivi resta applicabile il limite di trecentosessanta milioni di lire relativamente a tutte le attività esercitate.».

Art. 7.

1. Il servizio del gioco del lotto automatizzato è affidato al Ministero delle finanze, che può trasferire i propri poteri a società a prevalente capitale pubblico.

2. Con decreto del Ministro delle finanze saranno stabilite le modalità di trasferimento dei poteri pubblici inerenti al gioco del lotto automatizzato.

3. Nella prima applicazione del presente articolo i poteri di cui sopra sono trasferiti alla società aggiudicataria dell'appalto concorso per la concessione del sistema del gioco del lotto automatizzato, indetto dal Ministero delle finanze in data 13 novembre 1990.

4. Il fondo per i progetti finalizzati di cui all'articolo 26 della legge 11 marzo 1988, n. 67, è integrato di lire 100,5 miliardi per l'anno 1992; al relativo onere si provvede mediante corrispondente riduzione dello stanziamento iscritto, ai fini del bilancio triennale 1992-1994, al capitolo 6856 dello stato di previsione del Ministero del tesoro nell'anno 1992, all'uopo utilizzando lo specifico accantonamento.

Art. 8.

1. Per gli anni 1992 e 1993, per favorire la ristrutturazione della rete distributiva, è autorizzata rispettivamente la spesa di lire 50 miliardi e di lire 100 miliardi al fine di consentire, entro il limite di tale stanziamento, la concessione di un credito di imposta a favore delle imprese che gestiscono impianti di distribuzione di carburanti, da valere ai fini del pagamento dell'imposta sul reddito delle persone fisiche, dell'imposta sul reddito delle persone giuridiche, dell'imposta locale sui redditi e dell'imposta sul valore aggiunto. Tale credito non concorre alla formazione del reddito imponibile.

2. Con decreto del Ministro dell'industria, del commercio e dell'artigianato, di concerto con il Ministro delle finanze, da emanarsi entro trenta giorni dalla data di entrata in vigore del presente decreto per l'anno 1992 ed entro il 31 marzo 1993 per l'anno successivo, è stabilito, sulla base del volume di carburante erogato nell'anno precedente, l'ammontare del credito attribuibile per ciascun litro erogato. Il credito d'imposta non compete per il volume di carburante erogato superiore ai 10 milioni di litri.

3. Le disposizioni del presente articolo si applicano ai versamenti delle imposte sui redditi dovuti a titolo di acconto per il periodo di imposta in corso alla data di entrata in vigore del presente decreto. L'eccedenza del credito di imposta determinato ai sensi del comma 2 e non assorbita in sede di versamento della prima rata di tali acconti può essere scomputata, oltre che in sede di versamento della seconda rata degli acconti e del saldo, anche in occasione dei versamenti dell'imposta sul valore aggiunto da effettuare successivamente al 1° giugno 1992.

4. Con decreto del Ministro delle finanze, di concerto con il Ministro del tesoro, da emanarsi entro sessanta giorni dalla data di entrata in vigore del presente decreto, sono stabilite le modalità per la esposizione nella dichiarazione dei redditi del credito di imposta utilizzato, nonché per i relativi controlli e per le comunicazioni al Ministero del tesoro al fine delle conseguenti contabilizzazioni.

5. All'onere derivante dall'attuazione del presente articolo, pari a lire 50 miliardi per l'anno 1992 e a lire 100 miliardi per l'anno 1993, si provvede mediante corrispondente riduzione dello stanziamento iscritto, ai fini del bilancio triennale 1992-1994, al capitolo 9001 dello stato di previsione del Ministero del tesoro per l'anno 1992, all'uopo utilizzando l'accantonamento «Interventi per la ristrutturazione della rete di distribuzione dei carburanti».

6. Il Ministro del tesoro è autorizzato ad apportare, con propri decreti, le occorrenti variazioni di bilancio.

Art. 9.

1. All'onere derivante dall'applicazione dell'articolo 1, commi 1 e 3, pari a lire 7.500 miliardi per l'anno 1992, si provvede mediante corrispondente riduzione dello stanziamento iscritto al capitolo 6856 dello stato di previsione del Ministero del tesoro per l'anno finanziario 1992, all'uopo utilizzando lo specifico accantonamento «Rimborso dei crediti d'imposta (regolazione debitoria) ed eliminazione della ritenuta sugli interessi dei conti interbancari».

2. All'onere derivante dall'applicazione dell'articolo 1, comma 3, relativamente alla quota interessi sui titoli di Stato, valutato in lire 975 miliardi a decorrere dall'anno 1993, e alle minori entrate derivanti dall'attuazione dell'articolo 2, al netto del maggior gettito rinveniente dall'applicazione della ritenuta relativa agli interessi sui titoli di Stato, valutato in lire 600 miliardi per l'anno 1993 ed in lire 100 miliardi a decorrere dal 1994, si provvede mediante parziale utilizzo delle proiezioni per gli anni 1993 e 1994 dell'accantonamento di cui al comma 1.

3. Alle minori entrate derivanti, rispettivamente, dall'esonero dal pagamento della soprattassa di cui all'articolo 4 e dalla detrazione, ai fini dell'imposta sul valore aggiunto, dell'incentivo di cui all'articolo 5, valutate complessivamente in lire 143 miliardi per il 1992, in lire 106 miliardi per il 1993 ed in lire 159 miliardi per il 1994, si provvede con le maggiori entrate recate dai predetti articoli 4 e 5.

4. Il Ministro del tesoro è autorizzato ad apportare, con propri decreti, le occorrenti variazioni di bilancio.

Art. 10.

1. Le disposizioni del presente decreto abrogano quelle del decreto-legge 1° febbraio 1992, n. 47.

2. Il presente decreto entra in vigore il giorno successivo a quello della sua pubblicazione nella *Gazzetta Ufficiale* della Repubblica italiana e sarà presentato alle Camere per la conversione in legge.

Il presente decreto, munito del sigillo dello Stato, sarà inserito nella Raccolta ufficiale degli atti normativi della Repubblica italiana. È fatto obbligo a chiunque spetti di osservarlo e di farlo osservare.

Dato a Napoli, addì 26 marzo 1992

COSSIGA

ANDREOTTI, *Presidente del Consiglio dei Ministri*

FORMICA, *Ministro delle finanze*

CARLI, *Ministro del tesoro*

CIRINO POMICINO, *Ministro del bilancio e della programmazione economica*

BODRATO, *Ministro dell'industria, del commercio e dell'artigianato*

PRANDINI, *Ministro dei lavori pubblici*

Visto, *il Guardasigilli:* MARTELLI

DECRETO-LEGGE 27 aprile 1992, n. 269.

(Omissis).

Art. 3.

1. Alla legge 30 dicembre 1991, n. 413, sono apportate le seguenti modificazioni:

a) nell'articolo 11, comma 5, le parole: «di tipo A, B, C, D» sono sostituite dalle parole: «di tipo A, B, C, D, F»;

b) nell'articolo 15, comma 1, lettera *a)*, dopo le parole: «si avvalgono» sono aggiunte le parole: «, di norma,»;

c) nell'articolo 34, comma 1, le parole: «anteriormente alla data di entrata in vigore della presente legge, salvo quanto previsto al comma 4» sono sostituite dalle parole: «anteriormente al 1° ottobre 1991»;

d) nell'articolo 34 il comma 4 e nell'articolo 44 il comma 7, secondo periodo, sono soppressi;

e) nell'articolo 36, comma 1, le parole da: «anteriormente alla data di entrata in vigore della presente legge» sino alle parole: «e successive modificazioni» sono sostituite dalle parole: «fino al 30 settembre 1991 è stato notificato accertamento in rettifica o d'ufficio, nonché per gli accertamenti parziali di cui all'articolo 41-*bis* del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 600, e successive modificazioni, notificati fino al 1° giugno 1992,»;

f) nell'articolo 38, dopo il comma 3, è aggiunto il seguente:

«*3-bis*. Per i soggetti ai quali sono imputati pro-quota i redditi delle imprese familiari e delle società o associazioni di cui all'articolo 5 del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 597, e successive modificazioni, e all'articolo 5 del testo unico delle imposte sui redditi, approvato con decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917, e successive modificazioni, nonché per i coniugi che gestiscono l'azienda in comunione, l'importo minimo determinato con le modalità indicate nel comma 3 va ripartito proporzionalmente alla quota di partecipazione agli utili. In nessun caso tale importo può risultare inferiore a lire 100.000; se, in relazione ai redditi propri e di partecipazione, risultano applicabili al medesimo contribuente importi minimi di diverso ammontare, deve essere versato quello di ammontare maggiore.»;

g) nell'articolo 44, comma 1, dopo le parole: «60 per cento dell'imposta o della maggiore imposta accertata» sono aggiunte le parole: «dall'ufficio o enunciata in decreto di citazione a giudizio penale»;

h) nell'articolo 53, dopo il comma 12, sono aggiunti i seguenti:

«*12-bis*. Nel periodo e nei limiti in cui opera la sospensione di cui al comma 12, è altresì sospesa l'applicazione delle disposizioni di cui all'articolo 56, comma 1, del testo unico delle disposizioni concernenti l'imposta di registro, approvato con decreto del Presidente della Repubblica 26 aprile 1986, n. 131, e all'articolo 40, comma 2, del testo unico delle disposizioni concernenti l'imposta sulle successioni e donazioni, approvato con il decreto legislativo 31 ottobre 1990, n. 346.

12-ter. I termini per ricorrere avverso gli accertamenti di cui al comma 7 sono sospesi fino alla data del 31 marzo 1992.»;

i) nell'articolo 55, comma 8, le parole: «30 aprile 1992» sono sostituite dalle parole: «30 giugno 1992»;

l) nell'articolo 57, comma 4, e nell'articolo 63, comma 9, le parole: «1° settembre 1991» sono sostituite dalle parole: «30 novembre 1991».

2. Per gli accertamenti diversi da quelli parziali di cui all'articolo 41-*bis* del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 600, notificati dopo il 30 settembre 1991 sino al 1° giugno 1992, il contribuente può presentare dichiarazioni integrative ai fini delle imposte sui redditi e ai fini dell'imposta sul valore aggiunto rispettivamente ai sensi degli articoli 38 e 49 ovvero degli articoli 32 e 50 della legge 30 dicembre 1991, n. 413; nel caso di dichiarazioni integrative presentate ai sensi dei predetti articoli 32 e 50, l'accertamento opera per la differenza, al netto degli importi determinati con l'applicazione dei criteri del comma 1 dell'articolo 37 e del comma 3 dell'articolo 50 della predetta legge n. 413 del 1991. Si applicano le disposizioni degli articoli 34, commi 5, 6 e 7, 36, commi 3 e 4, e 48 della medesima legge n. 413 del 1991.

3. Ai fini dell'applicazione dell'articolo 43, comma 1, della legge 30 dicembre 1991, n. 413, i contributi o premi dovuti alle gestioni previdenziali ed assistenziali si considerano relativi agli imponibili per i quali i soggetti si avvalgono delle disposizioni dei capi I e IV del titolo VI della stessa legge quando nelle dichiarazioni integrative risultano esplicitamente indicati redditi propri o somme erogate a dipendenti assoggettabili ai predetti contributi o premi.

4. Ai fini del secondo periodo del comma 2 dell'articolo 55 della legge 30 dicembre 1991, n. 413, il pagamento di una somma in misura pari alla metà di quella prevista dalla tabella di cui all'allegato *B* della predetta legge n. 413 del 1991, definisce i rapporti relativi all'imposta sul reddito delle persone giuridiche e all'imposta locale sui redditi.

5. Per il controllo delle dichiarazioni di opzione e dei versamenti dell'imposta sostitutiva previsti dall'articolo 58, comma 2, della legge 30 dicembre 1991, n. 413, si applicano le disposizioni contenute nell'articolo 36-*bis* del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 600, e negli articoli 9 e 92 del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 602; a tal fine gli uffici provvedono alla correzione degli errori materiali e di calcolo commessi nella determinazione degli imponibili stabiliti ai sensi dell'articolo 52, comma 4, del testo unico delle disposizioni concernenti l'imposta di registro, approvato con decreto del Presidente della Repubblica 26 aprile 1986, n. 131, e del decreto del Ministro delle finanze 14 dicembre 1991, pubblicato nella *Gazzetta Ufficiale* n. 295 del 17 dicembre 1991, nonché nella determinazione e nel versamento dell'imposta. Per i beni esclusi dal patrimonio dell'impresa per effetto dell'opzione prevista nel comma 2 del predetto articolo 58, le tariffe e le rendite catastali determinate dalla Amministrazione del catasto e dei servizi tecnici erariali a

seguito della revisione disposta con il decreto del Ministro delle finanze 20 gennaio 1990, pubblicato nella *Gazzetta Ufficiale* n. 31 del 7 febbraio 1990, si applicano con riferimento alla categoria o alla classe in atto alla data da cui ha effetto l'opzione.

6. Dopo l'articolo 62 della legge 30 dicembre 1991, n. 413, è aggiunto il seguente:

«Art. 62-*bis*. — *1*. Le sanzioni amministrative previste nell'articolo 92 del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 602, e nell'articolo 44 del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633, non si applicano ai contribuenti e ai sostituti d'imposta che alla data del 29 aprile 1992 hanno provveduto al pagamento, ovvero vi provvedono in due rate di uguale importo scadenti rispettivamente il 20 maggio e nel mese di luglio 1992, delle imposte o delle ritenute risultanti dalle dichiarazioni annuali presentate anteriormente al 30 novembre 1991, per le quali il termine di versamento è scaduto anteriormente a questa data.

2. Se le imposte e le ritenute non versate e le relative sanzioni sono state iscritte in ruoli già emessi, le sanzioni di cui al comma 1 non sono dovute limitatamente alle rate non ancora scadute alla data del 29 aprile 1992, a condizione che le imposte e le ritenute non versate iscritte a ruolo siano state pagate o vengano pagate alle relative scadenze del ruolo; le sanzioni di cui al comma 1 non sono dovute anche relativamente alle rate scadute alla predetta data se i soggetti interessati dimostrano che il versamento non è stato eseguito per fatto doloso di terzi denunciato, anteriormente alla stessa data, all'autorità giudiziaria.

3. Per avvalersi delle disposizioni dei commi 1 e 2 i soggetti interessati sono tenuti a presentare entro il 1° giugno 1992 la relativa dichiarazione integrativa, indicando, nelle annotazioni del modello o in apposito prospetto, le imposte o le ritenute dovute per ciascun periodo d'imposta e i dati del versamento effettuato, nonché gli estremi della cartella di pagamento nei casi di cui al comma 2. Tali dati non sono richiesti quando le imposte e le ritenute sono state versate tardivamente prima del 29 aprile 1992 e alla medesima data non è stata emessa cartella di pagamento o ingiunzione.

4. Sulla base della dichiarazione di cui al comma 3, gli uffici provvedono allo sgravio delle sanzioni indicate al comma 1 iscritte a ruolo o al loro annullamento se ne è stato intimato il pagamento con ingiunzione, non ancora pagate alla data del 29 aprile 1992, sempre che il mancato pagamento non dipenda da morosità, ovvero al rimborso di quelle pagate a partire dalla data medesima; il rimborso compete altresì per le somme a tale titolo pagate anteriormente, se i soggetti interessati dimostrano che il versamento non è stato eseguito tempestivamente per fatto doloso di terzi denunciato, anteriormente al 29 aprile 1992, all'autorità giudiziaria. Restano fermi gli interessi iscritti a ruolo; le somme da versare, diverse da quelle iscritte a ruolo, devono essere maggiorate a titolo di interessi del 12 per cento.».

Art. 4.

1. Il termine del 30 giugno 1992, previsto dall'articolo 8, comma 10, del decreto-legge 27 aprile 1990, n. 90, convertito, con modificazioni, dalla legge 26 giugno 1990, n. 165, in materia di revisione delle circoscrizioni territoriali degli uffici finanziari, è prorogato al 30 giugno 1993.

2. La disposizione di cui all'articolo 11, comma 1, lettera *b)*, della legge 30 dicembre 1991, n. 413, si applica a partire dalla dichiarazione dei redditi relativa all'anno 1991.

3. All'articolo 16, comma 2, primo periodo, della legge 29 dicembre 1990, n. 408, sono aggiunte, in fine, le seguenti parole: «, con esclusione di quelle in materia di diritti doganali, di imposte di fabbricazione e di consumo e di tributi locali.».

4. Le disposizioni del decreto legislativo 28 febbraio 1992, n. 263, si applicano anche ai beni del patrimonio disponibile dello Stato, delle aziende autonome statali, delle regioni, delle province e dei comuni.

5. Il secondo comma dell'articolo 6 del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 605, e successive modificazioni, è sostituito dal seguente:

«Coloro che sono tenuti agli obblighi di indicazione del numero di codice fiscale di altri soggetti hanno diritto di riceverne da questi ultimi comunicazione scritta e, se tale comunicazione non perviene almeno dieci giorni prima del termine in cui l'obbligo di indicazione deve essere adempiuto, possono rivolgersi direttamente all'Amministrazione finanziaria, anche utilizzando sistemi telematici, previa indicazione dei dati di cui all'articolo 4 relativi al soggetto di cui si richiede l'attribuzione del numero di codice fiscale; l'obbligo di indicazione del numero di codice fiscale dei soggetti non residenti nel territorio dello Stato, cui tale codice non risulti già attribuito, si intende adempiuto con la sola indicazione dei dati di cui all'articolo 4. Nel caso in cui non è stato possibile acquisire tutti i dati indicati nell'articolo 4 relativi ai soggetti cui l'indicazione si riferisce coloro che sono tenuti a tale indicazione devono richiedere l'attribuzione di un codice numerico all'Amministrazione finanziaria, che provvede previo accertamento delle ragioni addotte. Se l'indicazione del numero di codice fiscale o dei dati di cui all'articolo 4 deve essere fatta nelle comunicazioni di cui alla lettera *c)* del precedente comma, i soggetti tenuti ad indicarli possono sospendere l'adempimento delle prestazioni dovute ai soggetti interessati fino a quando ne ricevano comunicazione da questi ultimi o dall'Amministrazione finanziaria.».

Art. 5.

1. A decorrere dall'anno 1992 è concesso all'Unione italiana ciechi un contributo annuo di lire 4.000 milioni. All'onere si provvede, per gli anni 1992, 1993 e 1994, mediante corrispondente riduzione dello stanziamento iscritto, ai fini del bilancio triennale 1992-1994, al capitolo 6856 dello stato di previsione del Ministero del tesoro per l'anno 1992, all'uopo parzialmente utilizzando l'accantonamento «Interventi vari nel campo sociale».

2. È autorizzata per l'anno 1992 la spesa complessiva di lire 100 miliardi al fine di provvedere a tutte le attività connesse alle esigenze dei sistemi informatici dell'Amministrazione finanziaria per:

a) la definizione delle situazioni e pendenze tributarie;

b) la predisposizione dell'inventario degli immobili pubblici;

c) la realizzazione di servizi d'automazione preliminari alla istituzione dei centri di assistenza fiscale e del conto fiscale;

d) la semplificazione delle procedure e la realizzazione di servizi informativi al contribuente, anche attraverso i mezzi di comunicazione di massa;

e) l'informatizzazione degli uffici centrali e delle direzioni regionali;

f) la realizzazione dello scambio informatico di dati con gli altri Stati membri e con la Comunità europea in materia di IVA e di accise, connesse all'abolizione delle frontiere doganali.

3. All'onere derivante dall'attuazione del comma 2, pari a lire 100 miliardi per il 1992, si provvede mediante corrispondente riduzione dello stanziamento iscritto al capitolo 6856 dello stato di previsione del Ministero del tesoro per l'anno 1992, all'uopo utilizzando l'accantonamento: «Istituzione dei centri di assistenza fiscale per i lavoratori dipendenti e pensionati». Le somme eventualmente non impegnate nell'anno 1992 potranno essere utilizzate nell'anno 1993.

4. Il Ministro del tesoro è autorizzato ad apportare, con propri decreti, le occorrenti variazioni di bilancio.

Art. 6.

1. Per i crediti non erariali, quando l'importo del tributo o del contributo non è superiore a lire 600 mila, il concessionario della riscossione può procedere, in luogo della notificazione della cartella di pagamento prevista dagli articoli 25 e 26 del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 602, all'invio, a mezzo lettera non raccomandata, di una comunicazione di avvenuta iscrizione a ruolo contenente gli elementi indicati nel predetto articolo 25; restano ferme le disposizioni concernenti la notificazione dell'avviso di mora quando occorre procedere alla riscossione coattiva.

2. Nei casi in cui è previsto il pagamento spontaneo di tributi erariali da parte dei contribuenti prima dell'iscrizione a ruolo, la cartella di pagamento deve indicare, oltre gli elementi indicati nell'articolo 25 del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 602, anche il diritto di notifica, in favore del concessionario del servizio della riscossione dei tributi, in misura pari a quella di cui all'articolo 4, comma 1, della legge 12 luglio 1991, n. 202.

3. Al decreto del Presidente della Repubblica 28 gennaio 1988, n. 43, sono apportate le seguenti modificazioni:

a) all'articolo 62, comma 4, dopo le parole: «concedere dilazioni» sono aggiunte le seguenti: «, usufruibili anche sui versamenti diretti,»;

b) all'articolo 78 le parole: «il concessionario deve dimostrare» sono sostituite dalle seguenti: «il concessionario, anche nei casi in cui si è avvalso della facoltà prevista all'articolo 51, comma primo, del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 602, deve dimostrare».

4. Per le rate dei ruoli affidati ai concessionari del servizio di riscossione in scadenza nei mesi di settembre e novembre 1991, nonché nei mesi di febbraio e aprile 1992, ferma restando la validità degli atti già compiuti, i termini di cui agli articoli 97, secondo comma, del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 602, e 75 del decreto del Presidente della Repubblica 28 gennaio 1988, n. 43, decorrono dal 1° maggio 1992.

Art. 7.

1. Tra le operazioni agevolate di cui all'articolo 72, terzo comma, n. 2), del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633, si intendono comprese le somministrazioni di acqua e di energia, erogata sotto qualsiasi forma, necessarie all'espletamento delle funzioni istituzionali degli enti ivi indicati, anche se effettuate nei confronti del personale dipendente da tali enti, sempreché i relativi oneri siano riconosciuti dagli enti medesimi a proprio carico. I soggetti, che, alla data di entrata in vigore del presente decreto, per le predette somministrazioni, hanno già versato all'erario l'imposta sul valore aggiunto senza averla riscossa a titolo di rivalsa, possono recuperare l'ammontare delle somme versate mediante detrazione da effettuare in sede di liquidazione di cui agli articoli 27 e 33 del citato decreto n. 633 del 1972.

2. L'energia elettrica fornita agli enti indicati nell'articolo 6, primo comma, della legge 19 marzo 1973, n. 32, o da essi prodotta con impianti propri o della quale gli enti medesimi sono considerati fabbricanti, deve considerarsi esente oltre che dall'imposta erariale di consumo anche dalle relative addizionali erariali, provinciali e comunali.

Art. 8.

1. Il presente decreto entra in vigore il giorno successivo a quello della sua pubblicazione nella *Gazzetta Ufficiale* della Repubblica italiana e sarà presentato alle Camere per la conversione in legge.

Il presente decreto, munito del sigillo dello Stato, sarà inserito nella Raccolta ufficiale degli atti normativi della Repubblica italiana. È fatto obbligo a chiunque spetti di osservarlo e di farlo osservare.

Dato a Roma, addì 27 aprile 1992

COSSIGA

ANDREOTTI, *Presidente del Consiglio dei Ministri*

FORMICA, *Ministro delle finanze*

CIRINO POMICINO, *Ministro del bilancio e della programmazione economica*

MARINI, *Ministro del lavoro e della previdenza sociale*

Visto, *il Guardasigilli:* MARTELLI

92A2371

FRANCESCO NIGRO, *direttore*

FRANCESCO NOCITA, *redattore*
ALFONSO ANDRIANI, *vice redattore*

(4651392) Roma - Istituto Poligrafico e Zecca dello Stato - S.

MODALITÀ PER LA VENDITA

La «Gazzetta Ufficiale» e tutte le altre pubblicazioni ufficiali sono in vendita al pubblico:

— presso l'Agenzia dell'Istituto Poligrafico e Zecca dello Stato in ROMA, piazza G. Verdi, 10;

— presso le Concessionarie speciali di:
BARI, Libreria Laterza S.p.a., via Sparano, 134 - BOLOGNA, Libreria Ceruti, piazza dei Tribunali, 5/F - FIRENZE, Libreria Pirola (Etruria S.a.s.), via Cavour, 46/r - GENOVA, Libreria Baldaro, via XII Ottobre, 172/r - MILANO, Libreria concessionaria «Istituto Poligrafico e Zecca dello Stato» S.r.l., Galleria Vittorio Emanuele, 3 - NAPOLI, Libreria Italiana, via Chiaia, 5 - PALERMO, Libreria Flaccovio SF, via Ruggero Settimo, 37 - ROMA, Libreria Il Tritone, via del Tritone, 61/A - TORINO, Cartiere Miliani Fabriano - S.p.a., via Cavour, 17;

— presso le Librerie depositarie indicate nella pagina precedente.

Le richieste per corrispondenza devono essere inviate all'Istituto Poligrafico e Zecca dello Stato - Direzione Marketing e Commerciale - Piazza G. Verdi, 10 - 00100 Roma, versando l'importo, maggiorato delle spese di spedizione, a mezzo del c/c postale n. 387001. Le inserzioni, come da norme riportate nella testata della parte seconda, si ricevono in Roma (Ufficio inserzioni - Piazza G. Verdi, 10). Le suddette librerie concessionarie speciali possono accettare solamente gli avvisi consegnati a mano e accompagnati dal relativo importo.

PREZZI E CONDIZIONI DI ABBONAMENTO - 1992

Gli abbonamenti annuali hanno decorrenza dal 1° gennaio al 31 dicembre 1992
i semestrali dal 1° gennaio al 30 giugno 1992 e dal 1° luglio al 31 dicembre 1992

ALLA PARTE PRIMA - LEGISLATIVA

Ogni tipo di abbonamento comprende gli indici mensili

Tipo	Descrizione	Importo
Tipo A	Abbonamento ai fascicoli della serie generale, inclusi i supplementi ordinari:	
	- annuale	L. 330.000
	- semestrale	L. 180.000
Tipo B	Abbonamento ai fascicoli della serie speciale destinata agli atti dei giudizi davanti alla Corte costituzionale:	
	- annuale	L. 60.000
	- semestrale	L. 42.000
Tipo C	Abbonamento ai fascicoli della serie speciale destinata agli atti delle Comunità europee:	
	- annuale	L. 185.000
	- semestrale	L. 100.000
Tipo D	Abbonamento ai fascicoli della serie speciale destinata alle leggi ed ai regolamenti regionali:	
	- annuale	L. 60.000
	- semestrale	L. 42.000
Tipo E	Abbonamento ai fascicoli della serie speciale destinata ai concorsi indetti dallo Stato e dalle altre pubbliche amministrazioni:	
	- annuale	L. 185.000
	- semestrale	L. 100.000
Tipo F	Abbonamento ai fascicoli della serie generale, inclusi i supplementi ordinari, e i fascicoli delle quattro serie speciali:	
	- annuale	L. 635.000
	- semestrale	L. 350.000

Integrando il versamento relativo al tipo di abbonamento della Gazzetta Ufficiale, *parte prima, prescelto con la somma di* L. 80.000, *si avrà diritto a ricevere l'indice repertorio annuale cronologico per materie 1992.*

Prezzo di vendita di un fascicolo della *serie generale*	L. 1.200
Prezzo di vendita di un fascicolo delle *serie speciali I, II e III*, ogni 16 pagine o frazione	L. 1.200
Prezzo di vendita di un fascicolo della *IV serie speciale «Concorsi ed esami»*	L. 2.400
Prezzo di vendita di un fascicolo *indici mensili*, ogni sedici pagine o frazione	L. 1.200
Supplementi ordinari per la vendita a fascicoli separati, ogni 16 pagine o frazione	L. 1.300
Supplementi straordinari per la vendita a fascicoli separati, ogni 16 pagine o frazione	L. 1.300

Supplemento straordinario «Bollettino delle estrazioni»

Abbonamento annuale	L. 115.000
Prezzo di vendita di un fascicolo ogni 16 pagine o frazione	L. 1.300

Supplemento straordinario «Conto riassuntivo del Tesoro»

Abbonamento annuale	L. 75.000
Prezzo di vendita di un fascicolo	L. 7.000

Gazzetta Ufficiale su MICROFICHES - 1992
(Serie generale - Supplementi ordinari - Serie speciali)

Abbonamento annuo mediante 52 spedizioni settimanali raccomandate	L. 1.300.000
Vendita singola: per ogni microfiches fino a 96 pagine cadauna	L. 1.500
per ogni 96 pagine successive	L. 1.500
Spese per imballaggio e spedizione raccomandata	L. 4.000

N.B. — Le microfiches sono disponibili dal 1° gennaio 1983. — Per l'estero i suddetti prezzi sono aumentati del 30%

ALLA PARTE SECONDA - INSERZIONI

Abbonamento annuale	L. 295.000
Abbonamento semestrale	L. 180.000
Prezzo di vendita di un fascicolo, ogni 16 pagine o frazione	L. 1.300

I prezzi di vendita, in abbonamento ed a fascicoli separati, per l'estero, nonché quelli di vendita dei fascicoli delle annate arretrate, compresi i fascicoli dei supplementi ordinari e straordinari, sono raddoppiati.

L'importo degli abbonamenti deve essere versato sul c/c postale n. 387001 intestato all'Istituto Poligrafico e Zecca dello Stato. L'invio dei fascicoli disguidati, che devono essere richiesti all'Amministrazione entro 30 giorni dalla data di pubblicazione, è subordinato alla trasmissione di una fascetta del relativo abbonamento.

Per informazioni o prenotazioni rivolgersi all'Istituto Poligrafico e Zecca dello Stato - Piazza G. Verdi, 10 - 00100 ROMA
abbonamenti ☎ (06) 85082149/85082221 - vendita pubblicazioni ☎ (06) 85082150/85082276 - inserzioni ☎ (06) 85082145/85082189

L. 9.100